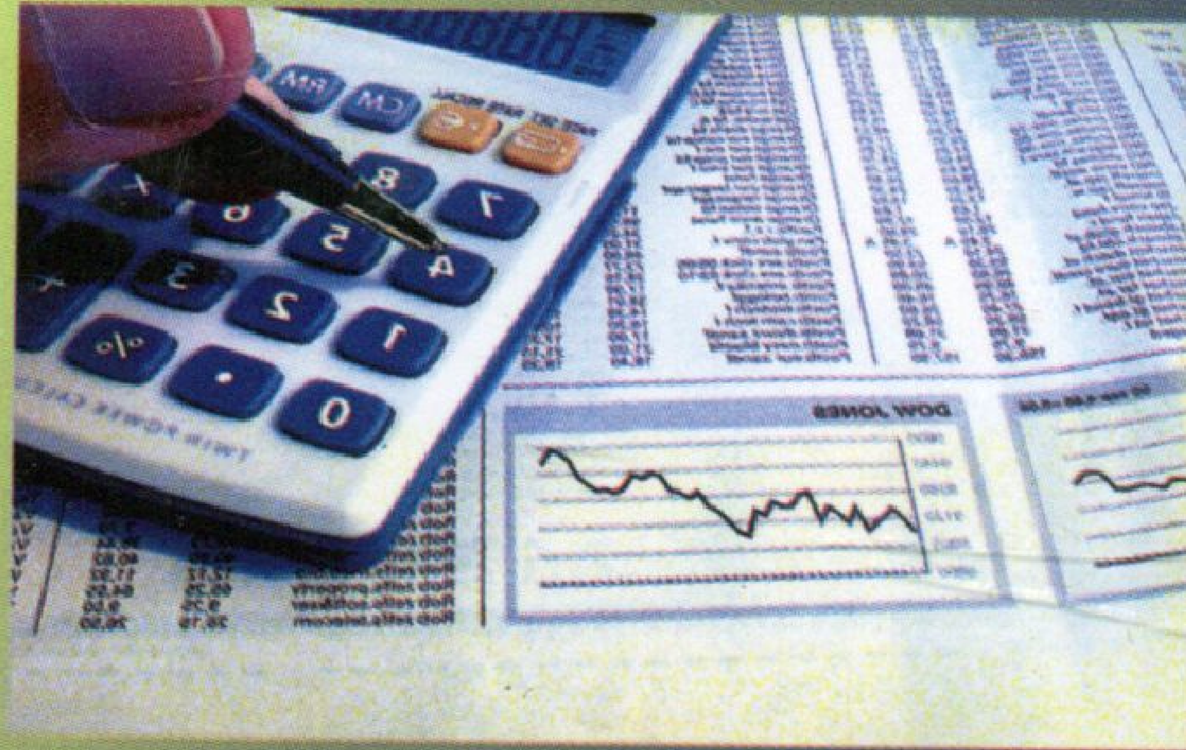
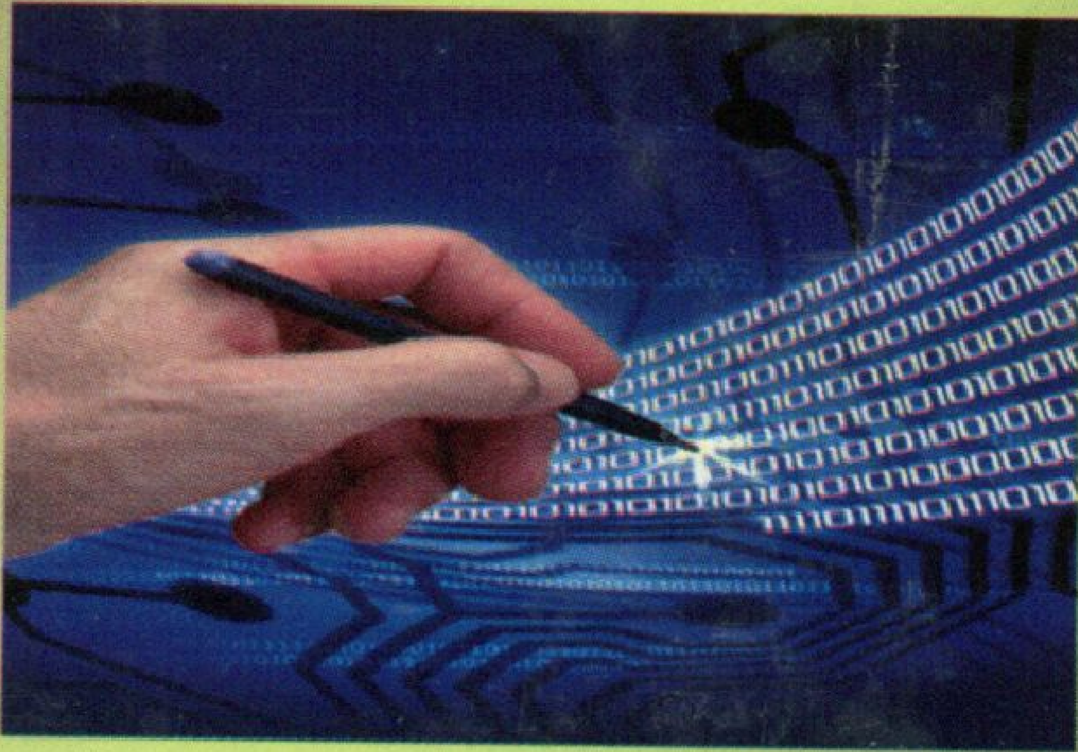
دراسات متقدمة فى

مراجعة الحسابات

جودة المراجعة - خطر المراجعة - فحص القوائم المرحلية
اختبار المعلومات المستقبلية - مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة

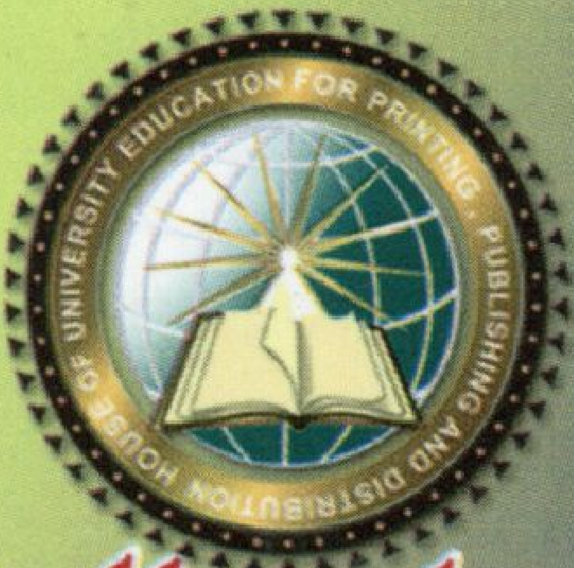
د.شحاتة السيد شحاتة
استاذ المحاسبة المساعد
قسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة الأسكندرية











دار التعليم الجامعى
١٢ش شادى عبد السلام - برج زهرة الأنوار -ميامى - الإسكندرية -ج.م.ع
تليفاكس: ٠٣/٥٥٦٣٩٦١١ موبايل: ٠٠٢/٠١٠٠١٨٣١٧٩٦
٠٠٢/٠١١١٩٩٩٥٠٠٩ Email : dartalemg@yahoo.com

دراسات متقدمة فى

مراجعة الحسابات

جودة المراجعة - خطر المراجعة - فحص القوائم المرحلية

اختبار المعلومات المستقبلية - مهام المراجعة ذات الاغراض الخاصة

د. شحاتة السيد شحاتة

استاذ المحاسبة المساعد

قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة- جامعة الاسكندرية

٢٠١٤



دار التعليم الجامعى

٢١ش شادى عبد السلام - برج زهرة الأنوار - بيامى - الإسكندرية - ج م ع.

تليفاكس: ٠٠٢٠٣/٥٥٦٢٩٦١ موبايل ٠٠٢/٠١٠٠١٨٣١٧٩٦

٠٠٢/٠١١١٩٩٩٥٠٠٩

Email.dartalemg@yahoo.com

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ قُلْ إِنَّ رَبِّي يَبْسُطُ الرِّزْقَ لِمَنْ يَشَاءُ مِنْ عِبَادِهِ
وَيَقْدِرُ لَهُ وَمَا أَنْفَقْتُمْ مِنْ شَيْءٍ فَهُوَ يُخْلِفُهُ
وَهُوَ خَيْرُ الرَّازِقِينَ ﴾

صدق الله العظيم

(سورة سبأ - 39)

مقـــدمة :

تعتبر مراجعة الحسابات أحد العلوم الإجتماعية التى تلعب دوراً بارزاً فى الإدارة الاقتصادية للوحدات والموارد المملوكة للمجتمع، وتساعد المراجعة على زيادة ودعم الثقة فى القوائم المالية، وبالتالى فهى تعتبر عاملاً هاماً فى زيادة الاستثمارات وتوسيع سوق الأوراق المالية. وتساهم مراجعة الحسابات فى حماية المستثمرين والمتعاملين فى الأوراق المالية من مخاطر سوء عرض القوائم المالية، ومخاطر الغش والتلاعب فى تلك القوائم.

ويتناول هذا المؤلف بعض الدراسات المتقدمة فى مراجعة الحسابات فى ضوء التحديات المهنية ومتغيرات بيئة الأعمال وبيئة الممارسة المهنية السائدة حالياً فى مصر.

ويشتمل هذا الكتاب على إحدى عشر فصلاً حيث يتناول الفصل الأول موضوع جودة المراجعة من ناحية دراسة مفهوم جودة المراجعة والاعتبارات والخصائص المحددة لجودة المراجعة والعوامل المؤثرة فى جودة عملية المراجعة والآثار المترتبة على جودة المراجعة. ويتناول الفصل الثانى موضوع خطر المراجعة حيث يعرض لتطور مفهوم خطر المراجعة ثم لتعريف خطر المراجعة وتحديد مكوناته وأنواعه وعلاقة أنواع المخاطر ببعضها البعض ثم نعرض للنماذج المقترحة لتقدير خطر المراجعة وأثر تقدير خطر المراجعة على تخطيط أعمال المراجعة وعلاقة خطر المراجعة بجودة المراجعة. ويتناول الفصل الثالث تطور مسئولية مراجع الحسابات الخارجى عن الرقابة الداخلية، ويختص الفصل الرابع بدراسة اختبارات فعالية الرقابة الداخلية واختبارات العمليات باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية، ويتناول الفصل الخامس موضوع اختبارات صحة التفاصيل فى أرصدة الحسابات باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية. ويختص الفصل السادس من الكتاب بدراسة موضوع فحص القوائم المالية المرحلية أو الدورية بصفة عامة، وفى مصر بصفة خاصة وذلك من خلال استعراض مفهوم الفحص ومعاييره المهنية، ومتطلبات تخطيط أعمال الفحص وتنفيذها. ومتطلبات إعداد تقرير الفحص المحدود للقوائم المالية المرحلية. ويتعرض الفصل السابع لمراجعة القوائم المالية المختصرة ومراجعة المعلومات المالية القطاعية ومراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم

مراجعتها وذلك فى إطار متكامل لكل خدمة مهنية بداية من قبول التكليف وحتى إعداد تقرير المراجعة. ويختص الفصل الثامن باستعراض مهام المراجعة ذات الطبيعة الخاصة بخلاف مراجعة القوائم المالية السنوية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو المحلية وفحص القوائم المالية المرحلية، حيث سنعرض لمراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة، ومراجعة عنصر أو جزء من القوائم المالية، ومراجعة مدى التزام المنشأة بالشروط التعاقدية بالإضافة إلى تكليف مراقبى الحسابات بإنجاز مهمة متفق عليها. ويتناول الفصل التاسع من فصول الكتاب موضوع اختبار المعلومات المالية المستقبلية والذى يعتبر خدمة مهنية حديثة العهد فى مصر تتطلب من مراقبى الحسابات الالتزام بما ورد فى معايير المراجعة الدولية والمصرية من ناحية قبول وتخطيط وتنفيذ وإعداد تقرير عن أعمال اختبار المعلومات المالية المستقبلية. وخصصنا الفصل العاشر لدراسة مسئولية مراقبى الحسابات فى اكتشاف الغش والتقرير عنه، وأخيراً يتناول الفصل الحادى عشر المراجعة وتكنولوجيا المعلومات واستخدام الحاسب الآلى حيث سنعرض لأثر استخدام الحاسب الآلى على عملية المراجعة، والمراجعة المستمرة فى ظل التجارة الإلكترونية .C.A ويتناول هذا الفصل أيضاً خدمة التأكيد المهنى على الثقة فى موقع الشركة على الإنترنت Web Trust وخدمة التأكد على الثقة فى نظم المعلومات الفورية .Sys. Trust

ونحمد الله سبحانه وتعالى ونشكر فضله علينا، ونود أن يكون فى هذا الكتاب نفع للمهتمين بدنيا المال والأعمال وللدارسين والممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر والعالم العربى، وأن يكون فيه إضافة للمكتبة العربية.

والله ولى التوفيق

الفصل الأول

جودة المراجعة *Audit Quality*

1-مقدمة :

تستهدف معايير المراجعة وضع مستويات للآداء المهنى لمراجع الحسابات الخارجى المستقل. ويترتب على إلتزام مراجع الحسابات بهذه المعايير ومستويات الآداء المهنى التى تنطوى عليها الإرتقاء بجودة الآداء المهنى من الناحية النظرية. إلا أنه يمكن القول أن وجود تلك المعايير لم يحقق التأثير الإيجابى المرغوب فيه فيما يتعلق بالإرتقاء بجودة المراجعة. ويرجع عدم تحقيق تلك المعايير لهذا الهدف إلى عدة أسباب منها، عدم وضوح وعدم تحديد بعض المعايير مما يصعب معه الحكم على مدى الالتزام بها. ومن ناحية أخرى فإن عدم تحقيق المعايير لأهدافها يرجع إلى أن تلك المعايير لم تتضمن عقوبات يتحملها مراجع الحسابات نتيجة مخالفة تلك المعايير أو وجود عقوبات غير رادعة فى بعض الحالات. ويرجع عدم تحقيق المعايير لأهدافها من ناحية أخرى إلى عدم التطابق بين إدراك مراجعى الحسابات والطرف الثالث بالنسبة لمستويات الآداء التى حددتها المعايير مما يؤدى إلى حدوث فجوة توقعات بين المراجعين والطرف الثالث. وقد ترتب على السبب الأخير اختلاف وجهات نظر أطراف بيئة المراجعة فيما يتعلق بجودتها، فالمراجع يهتم بإتمام عملية المراجعة بأسلوب موضوعى منظم فى ظل المعايير المهنية والمسئوليات القانونية، وهو يحاول بذلك القيام بعملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة من وجهة نظره وذلك من خلال الاهتمام بإجراءات تنفيذ المراجعة أكثر من نتائجها. ومن ناحية أخرى ترى إدارة المنشأة محل المراجعة أن جودة المراجعة تكمن فى إضفاء الثقة على القوائم المالية وتأكيد وفاء الإدارة لمسئولياتها عن إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة، كما أن الجودة من وجهة نظر الطرف الثالث هى تأكيد صدق القوائم المالية التى يعتمدون على معلوماتها فى إتخاذ قراراتهم.

ويعكس اختلاف وجهات النظر فيما يتعلق بجودة المراجعة، أن مفهوم جـودة المراجعة لم يتبلور بعد بشكل نهائى كمفهوم مستقر، وأنه ما زال من الموضوعات التى تحظى باهتمام الكتابات المحاسبية. وسيخصص هذا الفصل لدراسـة مفهـوم جـودة المراجعة والاعتبارات والخصائص المحددة لجودة المراجعة، والعوامل المؤثرة فى جودة عملية المراجعة، وأخيراً الآثار المترتبة عـلى جـودة المراجعة وعلاقة جودة المراجعة بمخاطر المراجعة، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

2- مفهوم جودة المراجعة:

اهتمت العديد من الدراسات سواء على مستوى المنظمات المهنية أو الدراسـات والـبحوث الأكاديمية بتحديد مفهوم جودة المراجعة. فقد أوضحت نشـرة معاييـر المراجعة رقم (4) التى أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمـريكيين فى عـام 1974 [1] أن جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة، ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة فى منشآت المراجعة.

ومـن ناحيـة أخرى فقد أشار الاتحاد الدولى للمحاسبين إلى مفهوم جـودة المراجعة فى المعيار الدولى رقم (220)، حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الـرقابة على جودة المراجعة تتمثل فى السياسات والإجراءات المطبقة فى منشأة المراجعة للتحقق من أن أعمال المراجعة المنفذة قد تم أداؤها وفقاً لمعاييـر المـراجعة المتعارف عليها. معنى ذلك أن مفهوم الجودة من منظور المـنظمات المهـنية، يتمـثل فى الالـتزام بمعايير المراجعة، ومعايير الآداء بالنسـبة للأفـراد داخـل منشـأة المراجعة. وتتعلق معايير الآداء فى منشأة المراجعة بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها فى العاملين فى منشـأة المـراجعة مـثل النزاهة والموضوعية والاستقلال، وتوافر المهارات والكفـاءة فى الأفـراد لـكى يتمكـنوا من الوفاء بالمسئوليات المكلفين بها،

(1) AICPA, SAS, No. 4, 1974.

وتخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق الموائمة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة، وتوافر توجيه وإشراف كامل على آداء العاملين بمنشأة المراجعة، وأخيراً ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة فى منشآت المراجعة.

وفى مجال الدراسات الأكاديمية نجد أن تلك الدراسات لم تتفق على مفهوم واحد لجودة المراجعة. لقد تبنت بعض تلك الدراسات مفهوماً لجودة المراجعة يقوم على أساس الالتزام بالمعايير المهنية، بينما نظرت دراسات أخرى لجودة المراجعة على أنها تعنى خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية، كما تناولت دراسات أخرى جودة المراجعة من منظور تدنية الخطر الكلى للمراجعة. وسنعرض لكل مفهوم من تلك المفاهيم فى الصفحات التالية.

لقد تبنت الدراسات التى حددت مفهوم جودة المراجعة على أنه يتمثل فى الالتزام بالمعايير المهنية وجهة نظر الإصدارات المهنية الأمريكية فى هذا الصدد. فقد أوضحت إحدى تلك الدراسات(1) أن مفهوم جودة المراجعة يعنى تطبيق المعايير المهنية وما تتضمنه من قواعد وآداب السلوك المهنى المحددة بواسطة مجمع المحاسبين الأمريكيين.

لقد سبق أن ذكرنا أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين قد أوضح فى إصداراته أن مفهوم جودة المراجعة يتمثل فى الالتزام بمعايير المراجعة والتى تعبر عن مستويات الجودة المقبولة فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية. ومن ناحية أخرى فإن قواعد وآداء السلوك المهنى تمثل المستويات المقبولة لجودة سلوك مراجع الحسابات. وجدير بالذكر فى هذا الصدد أن إحدى الدراسات(2) تبنت مفهوماً مختلفاً فى هذا المجال، حيث رأت

---

(1) Konrath, Larry F., "Auditing Concepts and Applications ". A Risk analysis approach, West Publishing, 1989

(2) Copely, Panl A.. and Mary S. Doucet. " The impact of competition on the Quality of Governmental Audits ". Auditing : A Journal of Practice and Theory. Vol. 12 No. 191. 93. PP 99 – 98.

تلك الدراسة أن مفهوم جودة المراجعة يقتصر على الالتزام بمعايير الفحص والتقرير فقط دون أن يمتد هذا المفهوم إلى المعايير العامة للمراجعة وقواعد وآداب السلوك المهنى.

ولقد أخذت بعض الدراسات كما سبق أن ذكرنا بمفهوم جودة المراجعة على أنه يعنى خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية حيث أوضحت تلك الدراسات[1] أن جودة المراجعة تتمثل فى زيادة إحتمال إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وقد أوضحت هذه الدراسة أن هذه الأخطاء والتحريفات ترتكبها الإدارة لتعارض مصالحها مع مصالح الملاك. وقد أخذت بهذا المفهوم دراسة أخرى[2] حيث عرضت تلك الدراسة للدعاوى القضائية التى يتم رفعها ضد مراجعى الحسابات نتيجة الفشل فى عملية المراجعة. ومن ناحية أخرى فقد أوضحت تلك الدراسة أن جودة المراجعة تتمثل فى زيادة إحتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وقد أكدت الدراسة أن فشل مراجع الحسابات فى إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية يمثل فشلاً فى عملية المراجعة.

وفيما يتعلق بالدراسات التى رأت أن مفهوم جودة المراجعة يعنى تخفيض الخطر الكلى لعملية المراجعة فقد سبق أن أوضحنا فى الفصل السابق أن جودة المراجعة تعنى قيام مراجع الحسابات بتخفيض خطر الاكتشاف ومن ثم تدنية الخطر الكلى لعملية المراجعة، حيث يتمثل الخطر الكلى لعملية المراجعة فى محصلة الخطر المتلازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف، كما سبق أن ذكرنا.

ونرى فى هذا الصدد أن أفضل تعريف لمفهوم جودة المراجعة هو ذلك التعريف الذى ينظر للجودة على أنها تمثل إلتزام مراجع الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهنى. إن تعريف جودة المراجعة

(1) De anglo L.E., " Auditor Size and Audit Quality ", Journal of Accounting and economics, Dec 1981, PP. 183 – 199.

(2) Palmrose Z.V., "An Analysis of Auditor Litigation Disclosures ", Auditing : A Journal of Practice and Theory, Vol 10, suppl 91, PP 54 – 77

على أنها تعنى خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية يركز على إحدى نتائج الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهنى. ومن ناحية أخرى فإن تعريف جودة المراجعة على أنها تمثل تخفيض الخطر الكلى للمراجعة ينقصه الدقة إلى حد ما، وذلك لأن مفهوم خطر المراجعة يركز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه على أخطاء مراجع الحسابات.

وجدير بالذكر أنه نظراً لعدم إتفاق الكُتاب على مفهوم واحد لجودة المراجعة فقد ركز كثير من الكتاب على تحديد مجموعة من المقومات والاعتبارات التى يمكن الإستدلال من توافرها على تحقيق جودة المراجعة، وسنعرض لتلك المقومات والإعتبارات كجزء متمم لتحديد مفهوم المراجعة فى الجزء التالى.

3- الإعتبارات والمقومات المحددة لجودة المراجعة :

أشارت العديد من الدراسات إلى مجموعة من الإعتبارات والمقومات التى يعكس توافرها جودة المراجعة، وهذه المقومات والإعتبارات هى :

أ- حجم منشأة المراجعة.

ب- عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة.

جـ- صدق تقارير منشأة المراجعة.

د- مدة استمرار منشأة المراجعة فى مراجعة المنشأة محل المراجعة.

هـ- هيكلة عملية المراجعة.

و- خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التى تنتمى إليها المنشأة محل المراجعة.

ز- التقدم التقنى فى آداء المهنة.

ح- المنافسة بين منشآت المراجعة.

ط- عدد الساعات التى تم إنجاز المراجعة خلالها.

ى- نسبة الأتعاب من المنشأة محل المراجعة إلى إجمالى أتعاب منشأة المراجعة.

وسنعرض لهذه المقومات والإعتبارات فى الصّفحات التالية، ونحدد المقصود بكل منها ومدى مساهمة كل منها فى تحقيق جودة المراجعة.

3-أ-حجم منشأة المراجعة :

أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية قوية بين حجم منشأة المراجعة وجودة أعمال المراجعة. فقد توصلت إحدى الدراسات [1] إلى زيادة إحتمال إكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام إحدى منشآت المراجعة الكبرى بعملية المراجعة مقارناً بقيام منشآت مراجعة أخرى أقل حجماً، وقد بررت الدراسة تلك النتيجة بأن منشآت المراجعة الكبرى تمتلك إمكانيات تقنية كبيرة ولها القدرة على إجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من منشآت المراجعة الأقل حجماً، مما ينعكس إيجابياً على جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة منشآت المراجعة الكبرى.

كما أوضحت دراسات أخرى[2] أن مستخدمى القوائم المالية فى الولايات المتحدة الأمريكية بصفة عامة والمستثمرين بصفة خاصة يعتقدون بزيادة جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة منشآت المراجعة الكبرى مقارنة بالمنشآت الأخرى الأقل حجماً ويرجع ذلك - كما أوضحت الدراستين السابقتين - إلى وجود برامج تدريب مستمرة بتلك المنشآت مما يجعل العاملين بها على درجة عالية من الكفاءة.

ومن ناحية أخرى فإن منشآت المراجعة الكبيرة تقوم بتطبيق برامج مراجعة الزملاء. ويترتب على ذلك ثقة العديد من الجهات فى عمليات المراجعة المنجزة بواسطة تلك المنشآت بالمقارنة بالمنشآت الأقل حجماً. وفى حقيقة الأمر فإن مكاتب المراجعة الكبرى تستطيع إكتشاف الأخطاء الجوهرية

---

(1) D eanglo L.E. Auditor size and Audit Quality. Journal of Accounting and economics, Dec , 81, PP. 183 – 199.

(2) Doupch N., and D. Simunic, " The nature of competition in the Auditing Profession, Adescriptive and normative view ", In : Regulation and the Accounting Profession, edited by Buckley, and F Weston Belmenk, Life time Learning Publication, P.P. 77- 94.

فى القوائــم الماليــة بكفــاءة أكبر من المكاتب الصغرى. وترجع زيادة قدرة منشآت المراجعة الكبرى على إكتشاف الأخطاء إلى ما تتمتع به تلك المنشآت مــن مهــارات فنية وإنخفاض الدعاوى المرفوعة ضدها بالمقارنة بالمنشآت الصــغرى. ومن ناحية أخرى فإن مراجع الحسابات سوف يفصح عن الأخطاء الجوهــرية المكتشــفة إذا كــان من أحد المكاتب الكبرى أكثر مما لو كان من مكاتب صغرى(1).

3-ب- عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة

مــن المتفق عليه أن القيمة المضافة لعملية المراجعة تتمثل فى زيادة ثقــة الطرف الثالث فى القوائم المالية وأن هذه القوائم لا تحتوى على أخطاء جوهــرية، ومــن ناحية أخرى فإن فشل مراجع الحسابات فى تحقيق القيمة المضــافة لعملــه قــد يعرضــه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بالــتعويض عــم الضرر الناتج عن إهماله فى القيام بعمله. ونتيجة لذلك فإنه يمكــن القــول بــأن عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد منشأة المراجعة يعتبر مقياساً على جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة منشأة المراجعة.

وقــد أكدت هذه النتيجة الكثير من الدراسات(2) (3) حيث أوضحت تلك الدراســات أن الدعــاوى القضائية ضد المراجعين يترتب عليها تحمل هؤلاء المــراجعين لــلعديد مــن التكاليف تتمثل فى الجزاءات والعقوبات التى يمكن توقيعهــا على مراجع الحسابات، وكذلك فى التأثير السلبى لتلك الدعاوى على ســمعة منشــأة المراجعة وإدراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التى تقدمها. وقــد أكــدت هــذه الدراسات أن الإفصاح عن تلك الدعاوى القضائية للطرف الثالث يؤكد إعتبارها مقياساً للجودة.

(1) Michael C Knapp. " Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality ", Auditing A Journal of Practice and Theory " VOL 10. No.1. Spring. 1991 PP 35 – 52

(2) Palmrose, Z u . " an analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality ". The Accounting Review, 88. PP. 55-73

(3) Schipper, katherine , " Discussion of an Analysis of Auditor Litig ation Disclosure", Auditing A Journal of Practice and Theory ". vol 10 1991, PP 72 – 76

3-جـ- صدق تقارير منشأة المراجعة .

أوضحت بعض الدراسات أنه يمكن المفاضلة بين منشآت المراجعة من ناحية الجودة على أساس صدق تقارير المراجعة الصادرة عن تلك المكاتب[1]. وقد أوضحت تلك الدراسات إرتباط صدق منشأة المراجعة بخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية بأداء عملية المراجعة بطريقة تؤدى إلى تخفيض من التعارض فى المصالح بين الملاك والإدارة. إن إبداء رأى مراجع الحسابات فى القوائم المالية - فى ظل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك عن آداء الإدارة - يؤدى إلى الحد من قدرة الإدارة على تحريف القوائم المالية لإخفاء النتائج الضارة بمصالح الملاك.

ومن ناحية أخرى فقد أوضحت إحدى الدراسات[2] أن صدق تقارير منشأة المراجعة تعبر عن جودة عملية المراجعة، ويتمثل صدق تقارير المراجعة فى زيادة محتواها بالنسبة للمستثمرين على نحو يترتب عليه جعل هذه التقارير أكثر فائدة فى مجال الاعتماد عليها لإتخاذ قرارات الاستثمار فى الأوراق المالية الخاصة بالمنشأة محل المراجعة.

3-د- طول فترة استمرار منشأة المراجعة فى عملية المراجعة .

لم تحدد الدراسات السابقة بصورة قاطعة طبيعة علاقة مدة استمرار منشأة المراجعة فى مراجعة الشركة محل المراجعة مع جودة المراجعة بصورة قاطعة. فمن ناحية أكدت بعض الدراسات زيادة جودة المراجعة فى حالة طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع المنشأة محل المراجعة. وترى تلك الدراسات أن إنخفاض جودة آداء مراجع الحسابات يحدث عندما يكون إرتباط مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة قصيراً. ويرجع هذا الاعتقاد بوجود ظاهرة التعلم التى تؤدى إلى زيادة إحتمال إكتشاف الأخطاء الجوهرية فى

(1) Dopuch N and D. Simunic." Competition in Auditing An Assessment " Fourth Symposian on Auditing Research, Urban IL : Office of Accounting Research 1982,PP. 403 – 450.

(2) Teoh, Siew Hong and T. J. Wong. "Perceived Auditor Quality and the Earnings Responses Coefficient ", The Accounting Review, 1993, PP. 364 – 366.

القوائـــم المالية بالنسبة لمراجع الحسابات الذى يقضى فترة إرتباط طويلة فى مراجعة المنشأة محل المراجعة.

وقد أوضحت إحدى الدراسات[1] فى هذا الصدد أن إحتمال فشل عملية المراجعة يزداد فى حالات الإرتباطات القصيرة بين مراجع الحسابات والمنشأة محل المراجعة.

ومـــن ناحيـــة أخرى فقد أوضحت مجموعة أخرى من الدراسات أن هـــناك علاقة عكسية بين طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع المنشأة محل المراجعة وجودة عملية المراجعة. وترجع هذه العلاقة العكسية بين طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع المنشأة محل المراجعة وجودة المراجعة إلى التأثير عـــلى إســـتقلال مـــراجع الحسابات وقدرته على إكتشاف الأخطاء الجوهرية بـــالقوائم المالية والإفصاح عنها. فقد أوضحت إحدى تلك الدراسات[2] فى هذا الصـــدد أن طول فترة الإرتباط بين مراجع الحسابات والمنشأة محل المراجعة قد يترتب عليه الحد من إجراءات المراجعة نتيجة زيادة ثقة مراجع الحسابات بالمنشـــأة محل المراجعة. ومن ناحية أخرى فقد توصلت دراسة أخرى[3] إلى أنـــه بعـــد نقطـــة معينة، فإن العلاقة بين طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بالمنشـــأة محـــل المـــراجعة وقدرته على إكتشاف الأخطاء فى القوائم المالية (وبالـــتالى جـــودة آدائه) تكون عكسية، وقد أكدت دراسة أخرى[4] ذلك حيث توصلت تلك الدراسة إلى أن طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة يترتب عليه تخفيض إحتمال إفصاح مراجع الحسابات فى تقريره عن الأخطاء المكتشفة فى القوائم المالية.

---

(1) Piere and J.A Anderson, "An Analysis of the Factors Associated with low suits Against Public Accountants ". The Accounting Review 1984, PP. 242 – 263.

(2) Shockley. R.A , "Perceptions of Auditor Independence: An Empirical analysis", The Accounting Review, Oct. 1981. PP 785 – 800.

(3) Micheal Knapp, " Factors that Audit Committee Members use as Surrogates for Audit Quality ". Auditing : A Journal of Practice and Theory, vol. 10, No. 1 spring 1991, PP. 35 – 52.

(4) Ragunathan B., B L Lewis. and J.H. Evans " An operational Model of Auditor Independence. (Working Paper. Union of Pittsburg) Oct. 1987.

3-هـ- هيكلة عملية المراجعة .

تنطوى هيكلة عملية المراجعة على وضع الإجراءات والسياسات والأدوات التى تهدف إلى تنظيم عملية المراجعة. إن التطبيق العملى فى مجال المراجعة يوضح وجود تشابه فى خطوات عمليات المراجعة المطبقة فى منشآت المراجعة المختلفة، إلا أنه يوجد إختلاف فى كيفية تنفيذ خطوات المراجعة. ويترتب على الإختلاف فى كيفية تنفيذ خطوات عملية المراجعة وجود فروق هيكلية بين منشآت المراجعة. وقد أكدت بعض الدراسات العلاقة الطردية بين هيكلة عملية المراجعة وجودتها. وفى هذا الصدد أكدت إحدى الدراسات(1) أن منشآت المراجعة التى تستخدم مدخل هيكلة المراجعة تظهر بصورة أفضل أمام الطرف الثالث من تلك التى لا تستخدم مدخل الهيكلة، وذلك من خلال إعتقاد الطرف الثالث بأن منشآت المراجعة التى تتبع مدخل الهيكلة تقوم بعملية المراجعة بصورة أكثر إتقاناً من غيرها من المنشآت، ومن ثم فقد استنتجت الدراسة وجود علاقة طردية بين هيكلة المراجعة وجودتها. وفى حقيقة الأمر فإن نتائج تلك الدراسة لم تكن قاطعة حيث أن العلاقة بين هيكلة عملية المراجعة وجودتها لم تحسم حتى الآن.

3-و- خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التى تعمل فيها المنشأة محل المراجعة .

أوضحت العديد من الدراسات أن خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التى تنتمى إليها المنشأة محل المراجعة تزيد من إحتمال خلو القوائم المالية التى تمت مراجعتها من الأخطاء الجوهرية، مما يعنى زيادة جودة عملية المراجعة. إن الخبرة الكبيرة يترتب عليها إكتساب منشأة المراجعة سمعة طيبة فى مجال الصناعة التى تتخصص فيها(2) (1).

---

(1) Newton, James D., and Robert H Ashton. " The Association between Audit Technology and Audit Delay ". Auditing : A journal of Practice and Theory ", Suppl 1989, PP. 23-37.

(2) Defond, Mark L., "The Association between Change Sin Client Firm, Agency costs and Auditor Switching ", Auditing A Journal of Practice and Theory, vol. 11, No.1, Spring 1992, PP. 16-31.

ومن ناحية أخرى فإن تخصص منشأة المراجعة فى صناعة معينة وإن كان يؤدى إلى تخفيض تكاليف المراجعة ويرفع كفاءتها إلا أنه فى نفس الوقت يؤدى إلى زيادة خطر المراجعة الناتج من عدم التنوع فى عملاء منشأة المراجعة[2].

3-ز- التقدم التقنى فى آداء المهنة

أشارت العديد من الدراسات[3] فى موضوع جودة المراجعة إلى أن إتباع الوسائل التكنولوجية والعلمية الحديثة فى منشأة المراجعة يعتبر من أهم مظاهر جودة المراجعة. ويترتب على إستخدام منشأة المراجعة لتلك الوسائل الحديثة جعل فريق العمل الذى يقوم بأعمال المراجعة على علم بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية فى تنفيذ عملية المراجعة.

ومن أمثلة التطورات التكنولوجية المقصودة فى هذا الصدد توسع مكتب المراجعة فى إستخدام الحاسب الآلى فى إجراء عملية المراجعة، وكذلك إستخدام الأساليب الإحصائية فى أعمال المراجعة.

3-ح- المنافسة بين مكاتب المراجعة

أوضحت العديد من الدراسات أن المنافسة بين منشآت المراجعة تؤدى إلى زيادة جودتها[4]. ويختلف بعض الكتاب[5] مع هذا الرأى حيث يرون أن المنافسة بين منشآت المراجعة قد تؤدى إلى تخفيض جودتها وذلك نظراً

---

(1) Shockley, R.A , and R. Holt, " A Behavioral Investigation of Supplier Differentiation in the Market for Audit Services". Journal of Accounting Research. Autumn 1983, PP. 545 – 564

(2) Simunic. D., and M. Stein. " Audit Risk in a Client Portfolio Context ". Contemporary Auditing Research , Spring 1990. PP 320 – 343.

(3) Schroeder, M.. I. Salomon, and D. Vickery, " Audit Quality · The perceptions of Audit Committee Chairpersons and Partners" . Auditing : A Journal of Practice and Theory ", vol. 5, No. 2 Spring, 1986. PP. 86-94.

(4) Copely. Paul. H.. and Mary S. Doucet , " The Impact of Competition on the Quality of Governmental audits ". Auditing . A Journal of Practice and Theory, vol. 12. No.1, 1993, PP. 88-98

(5) Knapp,Michael C., " Audit Conflict An Empercal Study of the Porceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure ", The Accounting Review, April. 1985, PP 202-211.

لأن المنافسة تؤدى إلى تخفيض الأتعاب. ونرى أن هذا الإستنتاج مردود عليه لأن جودة أعمال المراجعة تعتبر نتيجة منطقية للمنافسة، حيث أن الالتزام بمعايير وآداب وقواعد السلوك المهنى يترتب عليه الحفاظ على المستوى المقبول من الجودة حتى فى ظل إنخفاض الأتعاب نتيجة المنافسة.

3-ط- عدد الساعات التى تم إنجاز عملية المراجعة خلالها.

أشارت بعض الدراسات إلى إمكانية إستخدام الزمن المستغرق فى عملية المراجعة كمؤشر لقياس جودتها، بحيث يمكن القول بوجود علاقة طردية بين الزمن الفعلى المستنفذ فى عملية المراجعة وجودتها[1].

ونرى فى هذا الصدد أن عدد ساعات المراجعة قد لا يرتبط – فى كثير من الحالات – بجودتها، حيث أن زيادة عدد الساعات التى تستغرقها عملية المراجعة يكون محصلة عدد من العوامل مثل مدى تعقيد عمليات المنشأة محل المراجعة أو إنخفاض كفاءة إنجاز أعمال المراجعة.

3-ى- نسبة مساهمة منشأة العميل فى الإيراد الكلى لمنشأة المراجعة :

أوضحت بعض الدراسات[2] أن زيادة نسبة مساهمة المنشأة محل المراجعة فى الإيراد الكلى لمنشأة المراجعة غالباً، يؤثر على إستقلال مراجع الحسابات بصورة سلبية وبالتالى على جودة المراجعة. إن زيادة الأهمية النسبية لمساهمة المنشأة محل المراجعة فى الإيراد الكلى لمنشأة المراجعة يجعل مراجع الحسابات معرضاً لضغوط قوية تجعله يخشى عزله، وتعيين مراجع آخر بدلاً منه وخاصة فى ظل البيئة التنافسية للمهنة، وبالتالى يزداد إحتمال التأثير السلبى على إستقلال مراجع الحسابات.

(1) Dies. D. and Giroux. G., " Determinants of Audit Quality, in the Public Sector". The Accounting Review. June 1992, PP 264 – 279

(2) Knapp, Michael C., "Audit Conflict : An Emperical Study of the Porceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure" The Accounting Review, April. 1985. PP 202-211.

4- العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة :

عرضنا فى الجزء السابق من هذا الفصل للإعتبارات والمقومات المحددة لجودة أعمال المراجعة وبينا وجهة نظر الكتاب فى تلك المؤشرات والمقومات. وفى حقيقة الأمر تتعرض تلك المؤشرات أو المقومات لمجموعة من العوامل المؤثرة فيها. وقد ترجع تلك العوامل إلى منشأة المراجعة وتنظيمها أو إلى فريق العمل الذى يقوم بتنفيذ أعمال المراجعة، وسنعرض لتلك العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة فى الصفحات التالية.

وتجدر الإشارة فى هذا الصدد إلى أننا سنقوم بإستقراء وتحديد تلك العوامل والإلمام بها من خلال إستقراء المعايير والإصدارات المهنية التى صدرت لتلبية إحتياجات المستخدمين، وكذلك من خلال إستقراء الدراسات السابقة التى حاولت إستطلاع آراء المستخدمين فى العوامل المؤثرة على جودة المراجعة. وقد أوضحت هذه المصادر بوجود عدد من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وقد تم تقسيم هذه العوامل إلى مجموعتين سيتم التعرض لكل منهما فى الصفحات التالية.

4-1- عوامل تنظيمية خاصة بمنشأة المراجعة :

تتعلق هذه العوامل بالجوانب التنظيمية داخل منشأة المراجعة من حيث إلتزام منشأة المراجعة بالمعايير المهنية، والسياسات المستخدمة داخل منشأة المراجعة والمتعلقة بقبول العملاء، وتعيين المراجعين وتخصيصهم على المهام، والأساليب الحديثة المستخدمة فى أعمال المراجعة، وقيود موازنة الوقت. وسوف نعرض لكل عامل من تلك العوامل على النحو التالى :

4-1-أ- مدى إلتزام منشأة المراجعة بالمعايير المهنية :

تمثل معايير المراجعة - شأنها شأن أى معايير - مستويات الآداء التى يتم الحكم على جودة المراجعة بناءاً على الإلتزام بها. وقد حرصت المنظمات المهنية فى الدول المتقدمة فى مجال المراجعة والدراسات الأكاديمية على صياغة هيكل لمعايير المراجعة مع إستمرار تقييم مدى ملاءمته

للإحتياجات المتجددة للمستخدمين. وقد ترتب على ذلك صدور المعايير الأمريكية ثم المعايير الدولية، مع ظهور محاولات لصياغة معايير مراجعة محلية لكى تناسب متطلبات بيئية معينة.

إن إلتزام منشأة المراجعة بالمعايير المهنية يعتبر عاملاً ذو تأثير إيجابى على جودة عملية المراجعة، حيث يؤدى ذلك الإلتزام إلى ضمان آداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعلمياً، يتمتعون بالاستقلال والموضوعية لإبداء الرأى الفنى المحايد، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للوفاء بمسئولياتهم القانونية والمهنية والشخصية. إن وجود معايير المراجعة فى أى مجتمع يعنى القيام بأعمال المراجعة فى شكل مخطط ومنظم يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظم الرقابة الداخلية، مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد الرأى المهنى وإعداد تقرير المراجعة بشكل يفى بمتطلبات الطرف الثالث(1)(2).

4-1-ب- كفاءة إجراءات إختيار العملاء او إستمرار تقديم الخدمة لهم :

نتيجة لظروف المنافسة السائدة فى سوق المراجعة، فإن حصول منشأة المراجعة على عملاء جدد – فى ظل الإلتزام بآداب وسلوك المهنة – أصبح أمراً صعباً، كما يكون من الصعب أيضاً الاستمرار فى تقديم الخدمة للعملاء القدامى. وعلى الرغم من تلك الصعوبات فإنه ينبغى على منشأة المراجعة أن تحرص على الاستمرار فى إنتقاء العملاء الجدد وأن تستمر فى تقديم الخدمة للعملاء القدامى(3). إن عدم إنتقاء العملاء قد يترتب عليه آثار سلبية على جودة عملية المراجعة، وبالتالى قصور فى الوفاء بتوقعات الطرف الثالث. إن تلك الآثار السلبية تؤدى إلى زيادة المخاطر المرتبطة بعملية

---

(1) Carcello, Joseph V., Roger H. Hermanson, and Neal T. Mc Grath, " Audit Quality Atributes : The Perception of Audit Partners and Financial Statement Users ". Auditing : A Journal of Practice and Theory, Spring 1992, PP. 1-15

(2) AICPA, Codification of Statement on Auditing Standards. Commerce Clearing House. Inc, Chicago, ILLinois. 1981

(3) Arens. Alvin A. and James K loebbecke. Auditing : An Integrated Approach, Prentice – Hall. Inc . Englwood Cliffs. N.J 84.

المـــراجعة بالنسبة لمراجع الحسابات وإلى تخفيض العائد المتوقع نتيجة قبول عمـــلاء جـــدد والاســـتمرار فى تقديـــم الخدمة لعملاء لم يتم إنتقاؤهم وتقييم سلوكهم بصورة جيدة.

ونـــتيجة لمـــا سبق فقد ركزت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية عـــلى ضـــرورة قيام منشأة المراجعة بوضع الإجراءات اللازمة لتقييم العملاء المحتملين بغرض إتخاذ قرار قبولهم من عدمه وتقييم العملاء الحاليين لإتخاذ قـــرار إســـتمرار العلاقـــة الـــتعاقدية معهم أو إلغائها. ومن ناحية أخرى فقد أوضـــحت عديـــد مـــن الدراسات الإجراءات المستخدمة فى منشآت المراجعة الكـــبرى بالولايات المتحدة الأمريكية لتقييم العملاء الحاليين والمحتملين منعاً لـــتورط منشأة المراجعة فى دعاوى قضائية قد تؤثر على سمعتها المهنية بل وعـــلى وجودهـــا فى سوق المراجعة. وترتبط هذه الإجراءات بدراسة وتقييم خطـــر أعمال المنشأة محل المراجعة (المتعلق بإمكانية إستمرار المنشأة محل المـــراجعة فى نشـــاطها بصـــورة مربحة)، وخطر المراجعة (إحتواء القوائم الماليـــة عـــلى أخطاء متعمدة وغير متعمدة)، وخطر أعمال مراجع الحسابات (تكاليف الدعاوى القضائية المحتملة وتكاليف سوء السمعة).

1-4-جـ – كفاءة إجراءات إنتقاء المراجعين بمنشأة المراجعة :

نظـــراً لإتمـــام عمـــلية المـــراجعة من خلال فريق عمل، ونتيجة لأن المســـئولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق تتحملها منشأة المراجعة، فإن إنتقاء المراجعين للعمل بمنشأة المراجعة يعتبر مطلباً حيوياً لضمان جودة آداء عمـــلية المراجعة. ونتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المراجعين للعمل بمنشـــأة المـــراجعة فقد اهتمت المنظمات المهنية إهتماماً كبيراً بعملية تعيين المـــراجعين. لقد أشارت إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلى أهميـــة الإجـــراءات التى تضمن إختيار مراجعين أكفاء وذلك من خلال تخطيط الإحـــتياجات مـــن المـــراجعين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مســـتوى إدارى فى منشـــأة المـــراجعة. ومن ناحية أخرى تضمنت إصدارات

الاتحـــاد الدولى للمحاسبين ضرورة وضعه سياسات تضمن تعيين أفراد أكفاء بمنشأة المراجعة.

4-1-د- كفاءة تخصيص الأفراد على المهام :

تعد كفاءة تخصيص الأفراد بمنشأة المراجعة على المهام التى تنطوى عـــليها عمـــلية المـــراجعة شـــرطاً ضرورياً لجودة آداء المراجعة فضلاً عن إعتـــبارها تطبيقاً مباشراً للمعيار الأول من مجموعة معايير الفحص الميدانى. إن أى منشـــأة متوسطة للمراجعة سينقسم العاملين بها إلى مراجعين قانونيين ومـــراجعين تحـــت التمرين وبعض المؤهلين للقيام بخدمات إستشارية لعملاء منشأة المراجعة مثل دراسات الجدوى وتحليل النظم... إلخ. ومن ناحية أخرى تنقسم عملية المراجعة إلى عدة مهام، ولكى يتم آداء عملية المراجعة بأفضل صـــورة فلابـــد من تخصيص مهام المراجعة على مجموعات الأفراد العاملين بمنشـــأة المـــراجعة بصورة تحقق التطابق بين طبيعة التأهيل العلمى والعملى المطـــلوب لـــلمهمة ومؤهـــلات الشـــخص أو الفريق المخصص لها. ويؤدى تخصـــيص الأفراد على المهام بالكيفية السابقة إلى زيادة جودة آداء المراجعة وتدنية إحتمالات فشلها.

وقد أوضحت العديد من الدراسات فى هذا الصدد أن كفاءة تخصيص الأفـــراد على المهام المختلفة تلعب دوراً هاماً فى رفع الروح المعنوية للأفراد وبالـــتالى تحســـين آدائهم مما ينعكس بصورة إيجابية على المركز التنافسى لمنشـــأة المـــراجعة[1]. وقد أوضحت إحدى الدراسات[2] أن عملية التخصيص يجـــب أن تحـــدد الطاقـــات العاطـــلة بمنشأة المراجعة وإحتياجات العملاء من الخدمـــات والتى لم يتم تلبيتها مع حفز الأفراد مادياً ومعنوياً على قبول خطة

---

(1) Blocher. Edeard . " Performance Effect of Different Audit Staff Assignment Strategies ", The Accounting Review, July1979, PP. 563-573

(2) Summers, Edward L , "The Audit Staff Assignment Problem : A lincar Programming Analysis" . The accounting review, July 1972. PP 443 – 457

التخصيص الموضوعة من قبل منشأة المراجعة. كما أوضحت دراسة أخرى[1] العوامل المؤثرة فى عملية التخصيص مثل تفضيلات أعضاء منشأة المراجعة المتعلقة بنوع الصناعة والمنطقة الجغرافية وكذلك كفاءة وخبرة الأفراد وكذلك طبيعة المهمة المطلوب آدائها.

ومن ناحية أخرى إهتمت المعايير والإصدارات المهنية بكفاءة عملية التخصيص، وأكدت على ضرورة تعرف منشأة المراجعة فى الوقت المناسب على إحتياجاتها من الأفراد وذلك من خلال أسلوب الموازنات التقديرية، بحيث يكفل ذلك لمنشأة المراجعة تأكيداً معقولاً بتلاؤم مؤهلات وكفاءات الأفراد للمهام المخصصة عليهم. وقد حظيت مشكلة تخصيص الأفراد على الأعمال بإهتمام الإتحاد الدولى للمحاسبين من خلال المعايير الدولية التى قام بوضعها، حيث أكدت هذه المعايير على ضرورة أن يعهد بأعمال المراجعة لأفراد معينين يتوافر لديهم قدراً كبيراً من التأهيل العلمى والخبرة والتدريب العملى الملائمين للقيام بالمهام التى سوف تخصص إليهم.

ولاشك أن إهتمام منشأة المراجعة بعملية تخصيص الأفراد على المهام سيؤدى إلى تحسين جودة خدمات المراجعة نظراً لآدائها بواسطة أشخاص مؤهلين، كما سيؤدى إلى توفير التدريب للأفراد وإكتسابهم للمهارات بصورة أفضل مما يساهم فى الإرتقاء بالآداء الكلى المستقبلى لمنشأة المراجعة.

4-1-هـ- هيكلة عملية المراجعة :

يعتمد مفهوم هيكلة عملية المراجعة على أن عملية المراجعة يمكن تخطيطها فى شكل برامج وذلك بدلاً من الاعتماد الكامل على الأحكام والتقديرات الشخصية. وقد ساعد على تبنى هذا المفهوم عدة عوامل منها رغبة منشآت المراجعة فى تنميط الممارسات العملية لكى تزداد ثقة الطرف

---

(1) Balachandran, Bale V., and Andris A. Zaltmers " An Interactive Audit – Staff Scheduling Decision Support System " The Accounting Review. Oct 1981. PP. 801 – 812.

الثالث من مستخدمى القوائم المالية فى المهنة ككل، وكذلك قيام العديد من المنظمات المهنية بمحاولة هيكلة عملية المراجعة من خلال وضع برامج لما يجب أن تكون عليه الممارسة العملية[1] ومن ناحية أخرى فقد إهتمت العديد من الدراسات بمحاولة إقتراح الأساليب الإحصائية والتكنولوجية الحديثة التى تساعد على زيادة كفاءة عملية هيكلة المراجعة. وقد عرفت تلك الدراسات[2] تكنولوجيا المراجعة بأنها تمثل درجة هيكلة منشأة المراجعة للمهام التى تنطوى عليها عملية المراجعة. وقد إهتمت تلك الدراسات من ناحية أخرى بقياس درجة هيكلة مهام المراجعة داخل منشأة المراجعة. وقد تم تقسيم منشآت المراجعة وفقاً لدرجة الهيكلة فى تلك المنشآت إلى منشآت يتوافر لديها درجة عالية من الهيكلة وهى المنشآت التى تركز على التخطيط قبل أن يتم التنفيذ، وتقوم بالتحديد الواضح لسلطات ومسئوليات أفراد فريق المراجعة، وتحديد خطر عملية المراجعة. وعلى النقيض من ذلك يوجد المنشآت التى لا يتوافر لديها درجة كبيرة من الهيكلة، حيث لا تلتزم تلك المنشآت ببرمجة عملية المراجعة بصورة كمية واضحة ومتكاملة. ويوجد بالإضافة إلى ذلك منشآت يتوافر لديها درجة جزئية من الهيكلة، وهى تلك المنشآت التى تلتزم بعملية الهيكلة فى بعض - وليس كل - أنشطة المراجعة. وقد ركزت بعض الدراسات فى هذا المجال على دراسة تأثير هيكلة عملية المراجعة على مدى تمشى المنشأة مع المعايير المهنية، وعلى أحكام المراجعين وتأخير عملية المراجعة. وقد أوضحت إحدى الدراسات[3] فى هذا الصدد أن منشآت المراجعة التى تزداد فيها درجة الهيكلة والتى يزداد فيها

(1) Williams' David D. and Mark W. Dirsmith. " The Effect of Audit Technology on Auditor Efficiency :Auditing and Timeliness of Client Earnings Annoüncements'. Accounting Organizations and Society, vol. 13, No. 5, 1988, PP. 487 – 508

(2) Newton, James D., Robert H Ashton, " The Association Between Audit Technology and Audit Delay ", Auditing A Journal of Practice and Theory", Suppl. 1989. PP. 23-37.

(3) Kinney., Jr.,. William R. "Audit Technology and Preferences for Auditing Standards ", Journal of Accounting and Economics No 8, PP. 73-89.

الإعتماد على تكنولوجيا المراجعة تميل إلى التوافق مع معايير المراجعة وذلك على خلاف منشآت المراجعة التى تقل فيها درجة الهيكلة، مما ينعكس على إتساق أحكام المراجعين داخل منشأة المراجعة فى المواقف المتشابهة. وقد توصلت دراسة أخرى[1] الى بعض النتائج المختلفة عن نتائج تلك الدراسة، حيث أوضحت نتائج تلك الدراسة الأخيرة إلى عدم إتساق أحكام وتقديرات المراجعين بمنشآت المراجعة التى تقوم بعملية الهيكلة بدرجة أكبر نسبيا من أحكام وتقديرات المراجعين بمنشآت المراجعة التى لا تستخدم أسلوب الهيكلة، وأن المراجعين بمنشآت المراجعة التى تستخدم أسلوب الهيكلة أكثر ميلاً من المراجعين بمنشآت المراجعة التى لا تستخدم أسلوب الهيكلة فى طلب مشورة زملائهم أو رؤسائهم فى المهام ذات الدرجة العالية من عدم التأكد. ولعل هذه النتيجة الأخيرة تشير إلى أحد الآثار السلبية للمغالاة فى هيكلة المراجعة وهو عدم القدرة على الحكم والتقدير الشخصى فى المواقف أو المهام غير المتكررة. وفى مجال تحديد أثر عملية هيكلة المراجعة على تأخير أعمال المراجعة توصلت إحدى الدراسات[2]، خلافاً للمتوقع من وجود علاقة عكسية بين هيكلة المراجعة وتأخرها - إلى زيادة فترة تأخير المراجعة فى منشآت المراجعة التى تستخدم درجة عالية من الهيكلة مقارنة بتلك التى لا تعتمد على الهيكلة، بل وأكثر من ذلك فقد أوضحت نتائج الدراسة إلى زيادة نصيب منشآت المراجعة التى لا تستخدم درجة كبيرة من الهيكلة من السوق بالمقارنة بالمنشآت التى تستخدم درجة كبيرة من الهيكلة.

ولاشك أن هيكلة أعمال المراجعة يترتب عليها زيادة كفاءة عملية المراجعة وبالتالى زيادة جودة تلك العملية، حيث تسمح عملية الهيكلة لمراجع الحسابات بتخصيص وقت أكبر للمشاكل التى تتطلب تقديراً وحكماً شخصياً

---

(1) Bamber' E., Michael, and Doug Snowball. " An Experimental Study of the Effects of Audit Structure in Uncertain Task Environments", The Accounting Review, July 1988, PP 490-504.

(2) Newton, James D., Robert H. Ashton, " The Association Between Audit Technology and Audit Delay ", Auditing A Journal of Practice and Theory ", Suppl 1989, PP 23-37.

فـنياً نتيجة لتنميط عديد من الخطوات الروتينية المتكررة وإستبعاد الخطوات غيـر الضـرورية. ومن ناحية أخرى فإن هيكلة أعمال المراجعة قد يكون له تأثيـر سلبى على جودة المراجعة فى بعض الحالات، وبصفة خاصة فى حالة عـدم نمطية بيئة المراجعة فى المنشآت محل المراجعة، أو فى حالات بساطة عملية المراجعة الشديدة.

إن هيكـلة عمـلية المـراجعة تفترض نمط معين لبيئة المراجعة يتم صـياغة الخطوات النمطية فى ظله، بحيث إذا كانت بيئة المراجعة معقدة فإن الإجـراءات الـنمطية لأعمال المراجعة قد لا تؤدى إلى إنجاز عملية المراجعة بكفـاءة، ومن ناحية أخرى فإنه فى ظل بيئة مراجعة بسيطة وغير معقدة فإن هيكـلة عملية المراجعة قد يترتب عليها إجراءات وخطوات أكثر من المطلوب ممـا يـؤدى إلى زيـادة الوقـت والجهد والتكلفة لعملية المراجعة ويقلل من كفاءتها، وبالتالى تنخفض جودتها.

1-4-و- قيـــود الوقت :

أوضـحت العديد من الدراسات أن من أهم الضغوط التى يتعرض لها مـراجعى الحسـابات بمنشآت المراجعة هى قيود ضرورة الإنتهاء من أعمال المـراجعة فى توقيـت محـدد، ولاشك أن هذه القيود تؤثر على آداء مراجع الحسـابات والذى يمثل حجر الزاوية فى تحقيق جودة المراجعة. وتعتبر هذه القيود أمراً طبيعياً فى منشآت المراجعة الكبيرة نظراً لطبيعة ظروف المنافسة الـتى تواجههـا تلك المنشآت، ونتيجة لذلك فإنها تلجأ إلى وضع خطة زمنية تكفـل كفـاءة وفاعلية الآداء[1] وتساهم فى تخفيض تكلفة عمليات المراجعة. وفى كـثير مـن الأحيان قد تؤدى قيود الوقت بمنشأة المراجعة إلى الحد من وقت عملية المراجعة وإنهائها قبل إستيفاء كل متطلبات وإجراءات المراجعة. إن قيود الوقت تعتبر من أهم العوامل المؤثرة على الإنهاء المبكر غير الكفء

(1) Mc Daniel, Linda S., " The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance". Journal of Accounting Research, vol. 78, No 2. Autmn 1990 PP 267 – 285

لإجراءات المراجعة. وحتى يمكن تلافى هذه النتيجة فإنه من الضرورى تحديد توقيت البدء فى عملية المراجعة بصورة تجعل قيود الوقت أقل تأثيراً فى قرار الإنهاء المبكر وغير الكفء لعملية المراجعة. ومن ناحية أخرى فإنه للتغلب على مشكلة الإنهاء المبكر لعملية المراجعة ينبغى إعداد الخطط الزمنية بصورة أكثر واقعية، وأن يتم التركيز على الجودة كمعيار آداء له الأولوية الأولى عن معيار عدم تجاوز الوقت المحدد للإنتهاء من عملية المراجعة [1].

1-4-ز - التطوير والتعليم المهنى المستمر :

تمثل برامج التعليم المهنى المستمر أحد أهم صور التطوير المهنى الذى يساعد على تمتع مراجع الحسابات بالكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لآداء عملية المراجعة بصورة تحقق جودتها. إنه من الضرورى أن يقوم مراجع الحسابات بتطوير أسلوب أدائه لعمله ذاتياً من خلال مواكبته للتطورات السريعة فى مجال مهنة المراجعة وذلك من خلال برامج التعليم المستمر. وقد تعرض كثير من الكتاب فى هذا المجال للموضوعات التى يجب أن تتضمنها برامج التعليم المستمر مثال ذلك مصادر الأخطاء والتحريف فى القوائم المالية، ومصادر خطر المراجعة.

وقد عرض كثير من الكتاب[2] لأهمية التعليم المهنى المستمر بسبب التطور المستمر فى مهنة المراجعة وزيادة تعقد التنظيمات، وإزدياد توقعات الطرف الثالث من مراجع الحسابات، إلا أن الدراسة لم تطالب بجعل التعليم المستمر إلزامياً.

وعلى مستوى المنظمات المهنية فقد إهتمت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية بأهمية التطوير المهنى الذى يؤكد لمنشأة المراجعة توافر الخبرة والمعرفة المطلوبة فى الأفراد لوفائهم بمسئولياتهم. وقد تضمنت هذه

---

(1) Raguna than B.,B.L Lewis. and J H. Evons " An Operational Model of Auditor Independence". (Working Paper Univ of Pittsburgh). Oct.1987

(2) Flint. David. " Philosophy and Principles of Auditing."Macmillan Education, London.1988

الإصـــدارات سياسات وإجراءات التطوير المهنى مثل ضرورة تحديد متطلبات وبـــرامج الـــتأهيل المهـــنى وإبلاغهـــا للأفراد، وضرورة إطلاع الأفراد على التطورات فى المعايير الفنية.

2-4 عوامل الجودة التى ترجع إلى فريق المراجعة :

تعرضـــنا فى الجـــزء الســـابق من هذا الفصل إلى العوامل التنظيمية المؤثـــرة عـــلى جـــودة المـــراجعة وهى عوامـــل تنبع من منشأة المراجعة، وبالإضـــافة إلى ذلـــك يوجد مجموعة أخرى من العوامل التى تؤثر فى جودة المـــراجعة وهـــذه العوامل ترجع إلى خصائص العنصر البشرى المشارك فى عمليات المراجعة. وسنعرض لهذه العوامل فى الصفحات التالية.

2-4-1 إستقلال مراجع الحسابات :

يعتـــبر موضـــوع إســـتقلال مـــراجع الحســـابات الخـــارجى من أهم الموضـــوعات التى تناولتها الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية وخاصة فيمـــا يتعـــلق بفجوة التوقعات والتهديدات التى تؤثر فى إستقلال المراجع[1]. وفى هـــذا الصـــدد فقـــد أوضـــحت عديد من الدراسات أهمية إستقلال مراجع الحسابات بإعتباره أحد أهم معايير المراجعة، وأن الإستقلال يعتبر من أهم ما يهـــتم بـــه مستخدمى القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم، وبـــناءاً عليه، فإنه يمكن القول بأن الإستقلال يمثل حجر الزاوية فى ممارسة مهنة المراجعة.[2] [3]

ويعتبر إستقلال مراجع الحسابات حالة ذهنية تجعل مراجع الحسابات مجـــرداً مـــن أى مصـــالح عـــند إبداء رأيه، وأن ينظر لكل الحقائق بصورة موضـــوعية مع ضرورة تفهم مراجع الحسابات لكافة العوامل والضغوط التى

(1) Humphrey, C., and Moizer, " From Techniques to Ideologies: An Alternative Perspective on the Audit Function ", Critical Perspectives on Accounting ", vol 1, 1990, PP. 217 – 238

(2) Pany, Kurt, and Philip M J Reckers, " the Effects of Gifts Discounts and Client Size on Perceived Auditor Independence ", The Accounting Review Jan 1980, PP. 50 – 61

(3) Flint, David," Philosophy and Principles of Auditing, Macmillan Education", London, 1988

قد تؤثر على موضوعيته. ويوجد بعدين للإستقلال فى مجال المراجعة أولهما الشق الظاهرى والذى يتعلق بعدم وجود مصالح لمراجع الحسابات بخلاف أتعابه فى المنشأة محل المراجعة، وثانيهما الشق الحقيقى والذى يتعلق بعدم إستجابة مراجع الحسابات لأى ضغوط قد يتعرض لها قد تفقده إستقلاله.

وهناك العديد من العوامل التى يمكن أن تؤثر على إستقلال مراجع الحسابات، وتتمثل تلك العوامل فى تقديم الخدمات الإستشارية للمنشأة محل المراجعة، والحالة المالية للمنشأة محل المراجعة، ودرجة المنافسة فى سوق المراجعة، وحجم منشأة المراجعة، وطبيعة الخلافات بين مراجع الحسابات والإدارة، ووجود لجان المراجعة، والنواحى الشخصية لمراجع الحسابات والمصالح المالية له، ومدى وجود قيود على الفحص والتقرير.

وفيما يتعلق بتأثير آداء الخدمات الإستشارية على إستقلال مراجع الحسابات. ويرى بعض الكتاب أن قيام مراجع الحسابات بآداء تلك الخدمات الإستشارية يمثل تهديداً لإستقلاله، حيث قد يمتنع عن التقرير عن نقاط الضعف الناتجة عما قدمه من إستشارات. يرى فريق آخر من الكُتاب أن قيام مراجع الحسابات بآداء تلك الخدمات لا يترتب عليه أى تهديد لإستقلاله، حيث يعتمد إستقلال مراجع الحسابات على الحالة الذهنية للمراجع.

وفيما يتعلق بتأثير الحالة المالية للشركة محل المراجعة على إستقلال مراجع الحسابات إنقسم الكتاب أيضاً إلى فريقين، حيث يرى فريق منهم أن قوة الهيكل المالى للشركة يؤدى إلى زيادة قدرتها على فرض آدائها على مراجع الحسابات فى حالة وجود أى تعارض بينهما(1)، وعلى النقيض من ذلك يرى فريق آخر من الكتاب(2) عدم وجود علاقة بين المركز المالى للمنشأة محل المراجعة وإستقلال مراجع الحسابات.

(1) Knapp, Michael C., "Audit Conflict : An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management pressure ", The Accounting Review. April. 1985. PP. 202 – 211.

(2) Gul Ferdinand A., " Bankers' Perceptions Affecting Auditor Independence . Accounting. Auditing and Accountability Journal. vol 10 2. No 3. 1989. PP. 40-51.

وفيمـــا يتعـلق بتأثير المنافسة فى سوق المهنة على إستقلال مراجع الحســـابات يرى بعض الكتاب أن سيادة المنافسة فى سوق المهنة يؤدى إلى زيـــادة إســـتقلال مـــراجع الحسابات. ومن ناحية أخرى فإن منشآت المراجعة الكـــبيرة أكـــثر قـــدرة عـــلى المحافظة على إستقلالها من منشآت المراجعة الصغيرة.

وفيمـــا يتعـلق بطبيعة الخلاف بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة محـــل المـــراجعة وتأثير ذلك على إستقلال المراجع فيرى بعض الكتاب[1] أن عـــدم وضوح معايير المراجعة ووجود مجالات ومناطق تخضع للتقدير والحكم الشخصـــى يـــؤدى إلى الحـــد من مقاومة مراجع الحسابات لضغوط الإدارة، ويطـــالب هـــؤلاء الكتاب بضرورة وضوح صياغة معايير المراجعة بحيث يقل إســـتخدام الـــتقدير والحكـــم الشخصى عند تطبيق هذه المعايير. وفيما يتعلق بالصـــفات الشخصـــية لمـــراجع الحســـابات وتأثيـــرها على إستقلال مراجع الحســـابات، فإنـــه مـــن المـــتعارف عـــليه أن الأمانة تعتبر من أهم الصفات الشخصـــية الـــتى ينبغى توافرها لضمان إستقلال مراجع الحسابات ومقاومته لضغوط الإدارة. وفى حقيقة الأمر فإن المصالح المادية لمراجع الحسابات فى المنشـــأة محل المراجعة قد تكون مصدراً محتملاً للضغوط التى يمكن أن تفقد مراجع الحسابات إستقلاله، كما يمثل وجود قيود على الفحص والتقرير تهديداً لإســـتقلال المـــراجع، حيـــث يـــؤدى وجـــود تلك الضغوط إلى إظهار مراجع الحســـابات بمظهر من يتمشى مع الإدارة وينقاد لأوامرها مما يؤدى إلى تبديد ثقة الطرف الثالث مع خدماته.

وقد أولت الإصدارات المهنية موضوع الاستقلال إهتماماً خاصاً حيث أوضحت الإصدارات المهنية الأمريكية الدولية عدم جواز إبداء الرأى فى قوائم شـــركة مـــا، لمراجع حسابات غير مستقل عنها، وعدم جواز خضوع مراجع

(1) Knapp. Michael C., " Audit Conflict . An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure", The Accounting Review, April, 1985, PP 202 – 211

الحسابات لآراء الآخرين عند تحديد مستوى الإفصاح الملائم فى التقرير. ولاشك أن إستقلال مراجع الحسابات الذهنى والظاهرى يؤدى إلى زيادة درجة ثقة الطرف الثالث فى نتائج عمله وفى جودتها.

2-4-ب- خبرة مراجع الحسابات :

تعتبر خبرة مراجع الحسابات من القضايا التى زاد الاهتمام بها فى الآونة الأخيرة وذلك كنتيجة لزيادة عدد حالات فشل المراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية وعدم إكتشاف الغش فى القوائم المالية وذلك بسبب قيام المراجعين حديثى الخبرة بأعمال المراجعة[1].

إن خبرة مراجع الحسابات تعتبر عاملاً هاماً للكفاءة وفاعلية آداء المراجع يسير جنباً إلى جنب مع التأهيل العلمى. وفى مجال تحديد مفهوم الخبرة، فقد أوضحت إحدى الدراسات[2] عدم وجود تعريف محدد يحظى بالقبول العام لمفهوم الخبرة، وذلك لعدم إمكانية ملاحظة الخبرة بصورة مباشرة، مما يستوجب ربطها بمتغيرات يمكن ملاحظتها مثل عدد سنوات الخبرة. وقد قامت إحدى الدراسات بقياس الخبرة بدلالة بعض المتغيرات، حيث أشارت هذه الدراسة إلى أن الخبرة تمثل تراكم المعرفة وطرق جمع الأدلة من كافة المصادر قبل آداء مهمة المراجعة. وفى حقيقة الأمر فإن الخبرة تعنى الآداء المتميز لمهمة معينة، وتمثل من ناحية أخرى القدرة التى يتم إكتشافها من خلال ممارسة مهنة معينة وآدائها بصورة جيدة. ويتم إكتساب الخبرة من خلال التعلم وإنتقال المعرفة من شتى المصادر بالنسبة لمراجع الحسابات، كما أن التعلم وإنتقال المعرفة يتم من خلال الممارسة ومدى صعوبة المشاكل التى يواجهها مراجع الحسابات.

ولتوضيح أثر الخبرة على جودة آداء أعمال المراجعة، فإنه سيتم قياس جودة آداء مراجع الحسابات بعدة مقاييس بديلة وهى رشد قرارات

(1) Knox, John " Why Auditors don't Find Fraud ". Accountancy, Feb. 1994, PP. 128.

(2) Bedard, Jean , " Expertise in Auditing : Myth or Reality ". Accounting Organizations and Ssociety, vol. 14, 1989. PP. 113 – 131.

مــراجع الحسابات، والقدرة على حل المشاكل، والقدرة على تحديد مؤشرات مــدى الــتحريف فى القوائم المالية، فإذا نظرنا إلى الرشد فى قرارات مراجع الحســابات بإعتباره مؤشرا للجودة فتثار مشكلة قياس ذلك الرشد فى قرارات مــراجع الحسابات. إنه يمكن قياس الرشد فى قرارات المراجع بأحد أسلوبين، الأســلوب الأول هــو الإجمــاع والــذى يعرف بأنه درجة الإتفاق فى قرارات المــراجعين المختــلفين الذين يؤدون نفس المهمة. وفى حقيقة الأمر لم يتأكد من الناحية العلمية وجود إرتباط جوهرى بين الخبرة والإجماع[1]. ومن ناحية أخرى فإنه يمكن قياس الرشد فى قرارات مراجع الحسابات بالالتزام بالمعايير المهــنية. لقــد إقترحت بعض الدراسات[2] إستخدام الإلتزام بالمعايير المهنية كمقيــاس لــتقييم جــودة القــرار، حيث يقصد بالمعايير المهنية تلك المعايير الموضــوعة بواســطة المنظمات المهنية وتلك التى تضعها منشآت المراجعة الكــبرى كمعاييــر إضــافية لضمان كفاءة الآداء. ولعل ذلك النوع الأخير من المعاييــر هــو الــذى يــؤدى الإلــتزام بــه إلى التمييز بين مستويات خبرة المــراجعين، وذلــك بإفــتراض وجــود دوافع لدى جميع المراجعين للإلتزام بالمعايير المهنية من النوع الأول.

وفيمــا يتعلق بدور الخبرة فى حل المشاكل، فإنه من المتعارف عليه وجــود إخــتلافات بين مراجع الحسابات الخبير ومراجع الحسابات المبتدئ. وتتمــثل هذه الفروق فى القدرة على تعريف المشكلة وتفهمها. إن المستويات الإداريــة العليا فى منشأة المراجعة أكثر قدرة على تحديد وتفهم المشاكل من المســتويات الأدنى، وذلك لأن المستويات الأدنى ينصب إهتمامها على المهام المنوط بها آدائها، بينما يتركز إهتمام المستويات العليا على فهم طبيعة نشاط ومخاطــر ومشاكل المنشأة محل المراجعة. ومن ناحية أخرى فإن الفرق بين مــراجع الحســابات الخبير والمراجع المبتدئ ينعكس فى إمكانية التوصل إلى

(1) Abdel-Khalik, A. Rashad and Ira Solomon "Research Opportunities in Auditing." The Second Decade, AAA., 1988

(2) Bedard, Jean. " Expertise in Industry . Myth or Reality ."Accounting Organizations and Society, Vol. 14, 19 89, PP. 113- 131.

المعلومات الملائمة لتحديد بدائل لحل المشاكل. لقد أوضحت إحدى الدراسات[1] فى هذا الصدد قدرة مراجع الحسابات الخبير فيما يتعلق بالتفرقة بين المعلومات الملائمة والمعلومات غير الملائمة لحل مشكلة معينة مقارنة بقدرة المراجع المبتدئ، مما يجعل المراجع الخبير أكثر قدرة على تحديد إستراتيجيات حل المشاكل بصورة أفضل.

ومن حيث أثر الخبرة على تحديد مؤشرات التحريف فى القوائم المالية، فقد أوضحت إحدى الدراسات[2] قدرة المراجعين الذين تعاملوا مع عدد كبير ومتنوع من العملاء على إكتشاف مناطق حدوث الأخطاء والتحريفات فى القوائم المالية بصورة أفضل من أولئك المراجعين الذين ليس لديهم خبرة فى التعامل مع فئات متنوعة من المنشآت.

2-4-جـ - متابعة أعمال المراجعين بمنشأة المراجعة :

تعتبر متابعة أعمال المساعدين أو أعضاء فريق المراجعة والإشراف عليهم من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة آداء عملية المراجعة. وفى حقيقة الأمر يعتبر عدم متابعة والإشراف على أعمال المساعدين من أهم العوامل الرئيسية لفشل عملية المراجعة، ويحدث ذلك عادة بسبب ضغوط العمل بما لا يمكن من مراجعة أوراق العمل لمتابعة أعمال فريق المراجعة.

وتتضمن عملية المتابعة والإشراف إصدار التعليمات للمساعدين، التعرف على المشاكل الهامة التى تعترض الإنجاز، مراجعة ما تم أداؤه من مهام، وحسم أى إختلاف فى وجهات النظر بين أعضاء الفريق. ويجب أن تتم المتابعة فى توقيت ملائم لا يؤدى إلى إرباك الآداء ولا يؤدى إلى الإنتقال من خطوة إلى أخرى مترتبة عليها دون مراجعة الخطوة الأولى مما قد يترتب عليه إحتمال إعادة عملية المراجعة أو بعض خطواتها.

---

(1) Bedard Jean, and Moc chi, " Expertise Current Directions in Psychology Science," 1992, PP. 135- 139.

(2) Hachenbrack Karl, " The Effect of Experience with Different Sized Clients on Auditor Evaluations of Fraudulent Financial Reporting Indicators." Auditing . A Journal of Practice and Theory, vol 12, No 1 Spring 1993, PP 99-110.

ويرى بعض الكتاب[1] فى هذا الصدد أن مكونات وظيفة المتابعة لابد وأن تنطوى على مجموعة من الإجراءات مثل قراءة برنامج المراجعة، قراءة ملاحظات المساعدين، وتقييم الحلول البديلة لأى مشكلة. وقد أكدت بعض الدراسات الخاصة بموضوع متابعة أعمال المرؤوسين وأهمد · فى إنجاز مهمة المراجعة على أهمية مراجعة أوراق العمل عند القيام بأعمال المتابعة، لأنه يترتب على هذه المراجعة الحد من الإختلافات فى أحكام وتقديرات المراجعين[2].

ونظرا لأهمية أعمال المتابعة والإشراف على أعمال المساعدين وتأثير ذلك على جودة المراجعة فقد أولت المنظمات المنهية الأمريكية والدولية لتلك المهمة إهتماماً كبيراً. وقد أكد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (النشرة رقم 22 لعام 1978) على أهمية الإشراف على تنسيق جهود المساعدين وتحديد مدى إنجازهم لمهامهم، كما أوضحت هذه النشرة أن عناصر الإشراف تتضمن إصدار التوجيهات للمساعدين، والتعرف على المشاكل، وحسم الإختلافات فى الآراء بين أفراد الفريق، ومراجعة أعمال الفريق. وعلى مستوى الاتحاد الدولى للمحاسبين والمراجعين، فقد أكدت المعايير الدولية للمراجعة التى أصدرها الاتحاد الدولى على أهمية وظيفة الإشراف والمتابعة، حيث تطلبت المعايير الدولية بضرورة توجيه المراجعين المساعدين والإشراف عليهم ومراجعة أعمالهم، وذلك من خلال التحقق من آداء العمل وفقاً للمعايير المهنية ومعايير منشأة المراجعة، وأنه قد تمت مراجعة آداء المهام ونتائجها بصورة ملائمة، وأن عملية المراجعة قد حققت أهدافها. ويتضح من ذلك إهتمام المنظمات المهنية الأمريكية والدولية بموضوع الإشراف والمتابعة على المساعدين، وقد سبق أن أوضحنا ذلك

(1) Bamber, E Michael, and Doug Snowball. " An experimental Study of the Effects of Audit Structure in Uncertain Task Environments." The Accounting Review July 1988 PP 490 – 504

(2) Trotman. K T. "The Review Process and the Accuracy of Auditor Judgements ." Journal of Accounting Research. Autumn 1985. PP 740-752

بالتفصيل عند التعرض لمناقشة موضوع معايير المراجعة الأمريكية ومعايير المراجعة الدولية.

2-4-د – كفاءة أداء العمل الميدانى :

تتأثر نتائج المراجعة جوهرياً بكفاءة المراجعين عند أدائهم للعمل الميدانى. وقد إتفقت نتائج عديد من الدراسات على أن كفاءة آداء العمل الميدانى ترتبط إرتباطا وثيقاً ببذل مراجع الحسابات للعناية المهنية الكافية والملائمة وإلتزامه بمعايير الفحص الميدانى.

ولاشك أن معيار بذل العناية المهنية الملائمة يعنى وفاء مراجع الحسابات بمسئولياته القانونية والمهنية والشخصية، والتى يترتب عليها إكتشافه للأخطاء ذات التأثير الجوهرى على القوائم المالية، وما يتضمنه ذلك من التحقق من كفاءة تشغيل نظم الرقابة بالمنشأة محل المراجعة، وتقدير الخطر عند تخطيط الفحص، وتجميع الأدلة الكافية والملائمة لإبداء رأيه فى القوائم المالية. وقد إهتمت المنظمات المهنية الأمريكية والدولية بتوضيح الآثار المترتبة على الإلتزام بمعايير الفحص الميدانى والتى تتمثل فى تخطيط العمل والإشراف على المساعدين، وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه، وتجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة على جودة المراجعة. لقد أوضحت كل من إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين وإصدارات الاتحاد الدولى للمحاسبين، أن تأثير الإلتزام بمعايير الفحص الميدانى على جودة المراجعة يتمثل فيما يلى :

- يساعد التخطيط السليم لعملية المراجعة على تحديد طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة المطلوبة.
- تساعد دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على تحديد مدى فاعلية النظام فى إكتشاف الأخطاء الجوهرية والتحريفات مما يساهم فى تحديد مدى وحجم إختبارات المراجعة بصورة ملائمة، مما ينعكس إيجابياً على جودتها.

- يؤثـــر سلوك مراجع الحسابات فى الحصول على الأدلة والتحقق من كفايتها وملاءمتها وإمكانية الإعتماد عليها على رأى مراجع الحسابات فى القوائم المالية وبالتالى على جودة عملية المراجعة

يتضـــح مـــن العـــرض السابق مدى الإهتمام بمفهوم جودة المراجعة والخصـــائص المميـــزة لهـــا والعوامـــل المؤثـــرة فيها على نحو يؤكد أهمية تحقيقهـــا. حيث يترتب على تحقيق تلك الجودة عدة آثار سنقوم بمناقشتها فى الجزء التالى.

5- آثار تحقق جودة المراجعة

يـــترتب عـــلى تحقيق جودة المراجعة عدة آثار إيجابية تبرر الإلتزام بمعايير الجودة. وقد تعددت الدراسات التى تناولت هذا الموضوع، وقد ركزت تلك الدراسات على تحديد تأثير جودة المراجعة على نشاط المراجعة الداخلية، وتأثير الجودة على سوق رأس المال.

وفيمـــا يتعـــلق بـــتحديد تأثير جودة المراجعة على وظيفة المراجعة الداخلية فقد أوضحت إحدى الدراسات[1] أن تحقق جودة المراجعة يترتب عليه تطويـــر فى دور المراجع الداخلى من مجرد المراجعة المالية إلى تقييم درجة الإلتزام بنظم الرقابة وتحقيق الثقة فى الجودة الشاملة لعملية المراجعة، ومن ناحيـــة أخـــرى فقد أوضحت نتائج تلك الدراسة أن ممارسة وظيفة المراجعة الداخلية بكفاءة يدعم جودة المراجعة.

وفيمـــا يتعـــلق بـــتأثير جـــودة المراجعة على سوق رأس المال فقد أوضحت نتائج إحدى الدراسات[2] أن زيادة جودة المراجعة يترتب عليها زيادة ثقـــة الطرف الثالث فى القوائم المالية، كما يتطلب الأمر آداء عملية المراجعة بجودة كبيرة خاصة فى حالة زيادة الخطر المتعلق بالتدفقات النقدية المتوقعة.

(1) Hawakes, L.C and M.B., Adams, " Total Quality Management and the Internal Audit : Empirical Evidence", Managerial Auditing Journal, vol 10, No. 1, 1995.

(2) Datar. Sirkant M.. Gerald A Feltham. and John S Hughs " The Role of Audits and Audit Quality in Valuing New Issues ". Journal of Accounting and Economics, Vol. 14. 1991. PP. 3049.

ولذلك فإنه من المتوقع أن يزداد الطلب على المراجعين ذوى الجودة العالية بالنسبة للمنشآت ذات درجة الخطورة المرتفعة فيما يتعلق بالتوقعات المستقبلية ، وذلك لزيادة ثقة المتعاملين فى سوق رأس المال فى محتوى القوائم المالية. ومن ناحية أخرى فقد أكدت نتائج إحدى الدراسات[1] أن التقارير المالية المعتمدة من مراجعين يمارسون درجة عالية من الجودة لها محتوى أكبر على أسعار أسهم الشركة محل المراجعة مما لو تمت المراجعة بواسطة مراجعين يمارسون درجة جودة أقل. كما أوضحت الدراسة أنه يجب على الشركة محل المراجعة أن تتخذ قرار إختيار مراجعين ذوى جودة معينة بمقارنة التكلفة الإضافية لزيادة جودة المراجعة مع المنفعة الإضافية للشركة محل المراجعة نتيجة زيادة ثقة الطرف الثالث فى معلومات القوائم المالية ذات درجة الخطر المرتفعة نسبياً. وقد أكدت النتائج السابقة دراسة أخرى[2] وذلك من خلال دراسة مدى إستجابة سوق رأس المال للإفصاح عن إيرادات الشركة محل المراجعة فى حالة مراجعتها بواسطة منشأة مراجعة كبيرة (جودة أعلى) مع الإستجابة فى حالة المراجعة بواسطة منشأة مراجعة غير كبيرة (جودة أقل). وقد توصلت الدراسة إلى زيادة الإستجابة فى حالة منشآت المراجعة الكبرى مقارنة بتلك الأقل حجما.

نخلص مما سبق إلى أهمية تحقيق جودة المراجعة وذلك لرفع كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية ولزيادة ثقة الطرف الثالث بصفة عامة والمتعاملين فى سوق رأس المال بصفة خاصة فى تقرير مراجع الحسابات، ويتحقق ذلك من خلال الإهتمام بالعوامل المؤثرة فى جودة المراجعة.

(1) Feltham, Gerald A., John S. Hughs, and Dan A. Semantic.. " Empirical Assessment of the Impact of Auditor Quality on the Valuation of New Issues", Journal of Accounting and Economics. Vol 14, 1991, PP. 375 – 399

(2) Teoh siew Hong. and T.J Wong . " Porceived Auditor Quality and the Earning Response Co Efficient " The Accounting Review April. 1993, PP. 346 – 366.

6- أثر تقدير مخاطر المراجعة على جودة المراجعة

ويرتــبط بموضوع خطر المراجعة موضوع جودة المراجعة، ذلك لأن الحد من مخاطر المراجعة يؤدى إلى زيادة جودة عملية المراجعة. وقد تعددت الدراســات فى الآونــة الأخيرة التى تتناول موضوع جودة المراجعة وتحديد الاعتــبارات والعوامــل الــتى تحدد تلك الجودة، وتحديد الآثار المترتبة على الإرتقاء بجودة عملية المراجعة.

ولاشــك أن الحد من مخاطر المراجعة وزيادة جودة عملية المراجعة يــترتب عليه زيادة القيمة المضافة التى تحققها عملية المراجعة. وتتمثل هذه القيمــة المضافة لعملية المراجعة فى زيادة الثقة فى تقارير المراجعة، وزيادة درجة الاعتماد على القوائم المالية التى يقوم مراجع الحسابات بإعداد تقريره عــنها. ويــؤدى ذلــك إلى زيــادة دور مهــنة المــراجعة فى عملية توجيه الاستثمارات وتخصيص هذه الاستثمارات بين المجالات المختلفة فى المجتمع، وبالــتالى المساهمة فى تحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المجتمع. ومن ناحية أخرى فإن الارتقاء بجودة عملية المراجعة يؤدى إلى زيادة المقدرة التنافسية لمهــنة المــراجعة فى مصــر خاصة مع الاتجاه نحو عولمة الخدمات المهنية تطبيقاً لإتفاقية التجارة والخدمات.

ولاشك أن تخطيط عملية المراجعة مع أخذ عناصر الخطر فى الإعتبار عــند القيام بكل إجراء من الإجراءات ومحاولة إستخدام الإجراء الذى يتناسب مــع طبيعة العنصر أو المهمة المعينة ومستوى الخطر الذى يتعرض له يدعم رأى مراجع الحسابات فى القوائم المالية ويؤدى إلى تحقيق الكفاءة والفعالية فى عمــلية المــراجعة ويترتب عليه إكتشاف وتدنية المخاطر إلى الحد الأدنى الذى يمكن قبوله. ولاشك إن القيام بعملية المراجعة على هذا النحو من شأنه أن يؤدى إلى زيادة الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات ويؤدى إلى زيادة جودة عمــلية المراجعة نفسها من خلال تحسين الرأى الذى يبديه مراجع الحسابات فى القوائم المالية موضوع الفحص، والذى تعتمد عليه جهات عديدة فى إتخاذ القرارات، ويفى بإحتياجات وتوقعات مستخدمى القوائم المالية من ناحية خلو

القوائـــم الماليـــة التى تم مراجعتها من الأخطاء، وأن مراجع الحسابات سوف يكتشفها ويحاول الإفصاح عنها.

وقـــد أوضـــحت إحـــدى الدراســـات[1] أن التطورات الحديثة فى بيئة المـــراجعة أدت إلى ضـــرورة الإرتقـــاء بجودة خدمات المهنة. ومن المداخل المســـتخدمة للإرتقاء بجودة خدمات المهنة تقدير خطر المراجعة، حيث تهدف أغـــلب إجـــراءات المـــراجعة إلى مساعدة مراجع الحسابات فى تجميع الأدلة والقرائن التى تساهم فى الحد من الخطر النهائى للمراجعة.

وتشـــير بعض الدراسات[2] الأخرى إلى الإهتمام بجودة خدمات مهنة المراجعة وذلك عن طريق قيام الشركات محل المراجعة بتكوين لجنة مراجعة. ويـــتم تكويـــن لجـــنة المراجعة بمعرفة مجلس إدارة الشركة وعادة ما تتكون اللجـــنة مـــن أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتعتبر حلقة الصلة بين إدارة الشـــركة ومـــراجع الحســـابات. ومن أهم مهام لجنة المراجعة ترشيح مـــراجع الحسابات والنظر فى خطة المراجعة، ودراسة القوائم المالية للشركة قـــبل تقديمهـــا إلى مجـــلس الإدارة، ومتابعة نتائج الفحص التى توصل إليها مـــراجع الحســـابات، ومتابعة المراجع الداخلى فى تطبيق نظم الرقابة، وتقييم ودراسة تقارير إدارة المراجعة الداخلية. وفى حالة قيام المنشأة بإعداد قوائم مالية غير سنوية (ربع سنوية مثلا) تتولى اللجنة مراجعة أسس إعدادها، كما تقـــوم اللجنة بدراسة وتقييم الملاحظات التى يبديها مراجع الحسابات وأخيراً

---

(1) William R. Kinney, Jr., " Achieved Audit Risk and The Audit Outcome Space", Auditing A Journal of Practice and Theory. Supplement, 1989, PP. 67-84

(2) American Institute of Certified Public Accountants. Communication with Audit Committees . Statement on Auditing Standards No 61, April, 1988.

- Emile Woolf, Advanced Auditing and Investigations, London : Madonald and Evans. 1985, P. 13-23.
- M.S Schroeder. et al., " Audit Quality The Perceptions of Audit Committee Chairpersons and Audit Partners" Auditing . A Journal of Practice and Theory. VOLS No 2, Spring, 1986. PP 86-94
- Michael C Knapp. An Empirical Study Audit Committee Support for Auditors Involved in Technical Disputes with Client Management " , The Accounting Review. July. 1987. PP 578-588

تتابع اللجنة الإصدارات المحاسبية الجديدة و الخاصة بأسس القياس والإفصاح المحاسبى على وجه الخصوص.

يتضح من العرض السابق دور لجنه المراجعة فى دعم جودة خدمات مراجع الحسابات للشركة من أكثر من ناحية أهمها : ترشيح المراجع الخارجى ذى السمعة المهنية المتميزة والذى لديه الخبرة بالمراجعة بصفة عامة وبالصناعة التى تنتمى إليها المنشأة محل المراجعة بصفة خاصة، وتوجيه نظر الإدارة لتلافى الملاحظات التى يبديها مراجع الحسابات، ومتابعة تقييم آداء إدارة المراجعة الداخلية لأدوات ونظم الرقابة الداخلية والذى سينعكس على كفاءة نظام الرقابة الداخلية مما يساهم فى تخفيض خطر الرقابة. ومن ناحية أخرى تقوم لجنة المراجعة بمساعدة مراجع الحسابات فى حل المشاكل والخلافات الفنية مع إدارة الشركة باعتبار أن أعضاء اللجنة على دراية بمهام مراجع الحسابات، كما تعمل على تسهيل حصول المراجع على المعلومات والإيضاحات والإستفسارات من موظفى الشركة مما يساعد المراجع على سرعة وكفاءة إنجازه لمهام الفحص.

نخلص من العرض السابق إلى أهمية موضوع جودة المراجعة فى زيادة الثقة فيما تقدمه المهنة من خدمات. ويلعب مراجع الحسابات فى مجال إكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية دوراً كبيراً فى تحقيق تلك الجودة. ويتحقق دور مراجع الحسابات فى هذا الصدد عن طريق التخطيط المبدئى لعملية المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالقدر الذى يوفر مؤشرات تحذيرية عن المناطق الأكثر عرضة للخطأ. ويقوم مراجع الحسابات بتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة المناسبة التى توفر ضماناً معقولاً عن إكتشاف الأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية. ويؤدى تنفيذ عملية المراجعة بهذه الصورة إلى تحقيق الكفاءة والفعالية فى عملية المراجعة. وينعكس ذلك على مدى صحة وسلامة الرأى الذى يبديه مراجع الحسابات فى القوائم المالية محل الفحص والذى يتم الحكم عليه بواسطة مستخدمى هذه القوائم المالية. ويترتب على ذلك زيادة الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات وزيادة جودة

الخدمـــات المقدمـــة من مهنة المراجعة، حيث تقاس تلك الجودة بقدرة مراجع الحسابات على إكتشاف الأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية والإفصاح عنها فى تقريره.

7- ضوابط مراقبة الجودة فى مصر.

اهتمت الهيئة العامة لسوق المال فى مصر بموضوع جودة المراجعة حيث صدر قرار السيد الدكتور رئيس الهيئة رقم 140 لسنة 206 بشأن معيار مراقـبة الجـودة للمؤسســـات والأفـــراد الذين يقومون بالمراجعة والفحص المحـــدود للمعـــلومات الماليـــة الـــتاريخية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها.

ويهـــدف هـــذا المعيار إلى إلزام المؤسسات والأفراد المذكورين إلى وضـــع نظـــام لمراقبة الجودة يهدف إلى التأكد بأن مكاتب المراجعة والعاملين بهـــا ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن التقارير الصـــادرة عن مراقبى الحسابات ملائمة للظروف وأن القوائم المالية للشركات محل المراجعة تعكس بمصداقية حقيقة المركز المالى ونتائج الأعمال.

وتتضـــمن هـــذه القواعـــد عناصـــر مراقبة الجودة ومسئولية مكاتب المراجعة نحو إلزام كافة العاملين بها بمعايير الجودة والتدقيق.

كمـــا تحـــتوى القواعد على المتطلبات المهنية والأخلاقية ء السلوكية الواجـــب اتـــباعها ســـواء فى علاقة مراقبى الحسابات بعملائهم أو الغير من المستثمرين أو الجهات المهنية الأخرى.

وأخيـــراً تحـــتوى هذه القواعد على التزامات مكاتب المراجعة بتطوير مواردها البشرية ونظم الرقابة الداخلية بها.

وتعد هذه القواعد ملزمة لكافة مراجعى الحسابات القائمين على مراجعة القوائـــم ا لماليـــة للشـــركات المقيـــدة بالبورصة بالجدول الرسمى (1)،(2) والجدول غير الرسمى (1) والشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية.

ويعد الالتزام بهذه القواعد شرطاً لاستمرار قيد مراقبى الحسابات بسجل مراقبى الحسابات لدى الهيئة العامة لسوق المال.

ويهـدف المعيار المصرى لمراقبة الجودة إلى تحديد مسئوليات مراقب الحسابات تجاه نظام مراقبة الجودة على عمليات المراجعة وتحديد مسئوليات العامـلين بمكـتب المراجعة فيما يتعلق بإجراءات مراقب الجودة والتأكد من الـتزام العامـلين بمكـتب المـراجعة بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتـنظيمية وأن تقاريـر المـراجعة الصـادرة عن مكتب المراجعة ملائمة لـلظروف، ويـتكون نظام مراقبة الجودة من سياسات مصممة لتحقيق ذلك، ويطـبق المعيـار المصرى لمراقبة الجودة على جميع مكاتب المراجعة ولكن طـبيعة السياسات والإجراءات التى يطبقها كل مكتب مراجعة لمراقبة الجودة تـتوقف على عناصر متعددة مثل حجم المكتب وخصائص المكتب التشغيلية، وما إذا كان جزء من مكتب متعدد الفروع أم لا.

ويشتمل نظام مراقبة الجودة فى أى مكتب مراجعة على العناصر التالية :

1/7 مسئوليات قادة مكتب المراجعة تجاه الجودة داخل المكتب.

2/7 المتطلبات الأخلاقية والسلوكية.

3/7 قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وقبول المهام المحددة.

4/7 الموارد البشرية.

5/7 أداء المهام.

6/7 المتابعـــة.

7/7 التوثيـــق.

وسنعرض لكل عنصر من عناصر مراقبة الجودة السابقة على النحو التالى :

1/7 مسئوليات قادة مكتب المراجعة تجاه الجودة داخل المكتب.

ينبغي توثيق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة وإبلاغها التى كل العاملين بمكتب المراجعة، وتصف تلك المعلومات سياسات مراقبة الجودة وإجراءات وأهدافها ومسئولية كل شخص يعمل بمكتب المراجعة فيما يتعلق بالجودة، مع ضرورة الحصول على آراء العاملين بمكتب المراجعة فيما يتعلق بسياسات وإجراءات مراقبة الجودة وتشجيعهم على إبداء الرأى فى تلك السياسات.

2/7 المتطلبات الأخلاقية والسلوكية.

يجب أن تعمل السياسات والإجراءات المتعلقة بمراقبة الجودة على التأكد بصورة مستمرة من محافظة كافة العاملين بمكتب المراجعة على استقلالهم طبقاً لآداب وسلوك مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر، مع تحديد متطلبات هذا الاستقلال ومن يخضع له، وتحديد الظروف والعلاقات التى تشكل تهديدا لهذا الاستقلال، وتقييم تلك الظروف واتخاذ الإجراءات الملائمة للقضاء على تلك التهديدات وتخفيضها لدرجة مقبولة أو قد يكون فى بعض الأحيان من الملائم الانسحاب من مهمة المراجعة أو الفحص إذا كان من الصعب القضاء على مثل تلك التهديدات. ويجب على المسئولية بمكتب المراجعة تقييم تأثير العملاء على استقلال العاملين بمكتب المراجعة مع دراسة الظروف والعلاقات التى تشكل تهديدا للاستقلال حتى يتسنى اتخاذ الإجراء الملائم.

ويجب أن يحصل مكتب المراجعة على إقرارات سنوية مكتوبة من العاملين به بالالتزام بالسياسات والإجراءات الخاصة بتحقيق الاستقلال والمرتبطة بآداب وسلوك مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة.

3/7 قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وقبول بعض المهام المحددة.

يجب على مكتب المراجعة أن يضع سياسات وإجراءات لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء مع الأخذ فى الاعتبار نزاهة العملاء، ومدى توافر الكفاءات فى مكتب المراجعة لأداء المهام المكلف بها وأن المكتب لديه

القدرات والوقت والموارد اللازمة لتنفيذ تلك المهام مع توافر المتطلبات الأخلاقية والسلوكية للعاملين بالمكتب.

وفيما يتعلق بنزاهة العمل فإنه يجب على مكتب المراجعة التأكد من هوية وسمعة الملاك والإدارة العليا والأطراف ذوى العلاقة والمسئولين عن حوكمتها وطبيعة عمليات المنشأة، وما إذا كانت المنشأة محل المراجعة تعمل على إبقاء أتعاب المراجعة إلى أقل حد ممكن، وما إذا كانت هناك دلائل تشير إلى وجود قيود على نطاق عملية المراجعة، ومدى وجود دلائل على تورط العميل محل المراجعة فى غسيل الأموال أو غير ذلك الأنشطة الإجرامية الأخرى مع دراسة أسباب اقتراح تعيين مكتب المراجعة أو أسباب عدم تعيين مكاتب المراجعة الأخرى.

وتزداد بلاشك معرفة مكتب المراجعة بنزاهة العميل فى سياق العلاقة المستمرة مع هذا العميل.

ويتم الحصول على المعلومات التى تخص نزاهة العميل عن طريق الاتصال بمقدمى الخدمات المهنية المحاسبية الحاليين والسابقين للعميل وذلك طبقاً للميثاق العام المصرى لآداب وسلوكيات مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة والمناقشات مع الغير، والاستفسار من رجال البنوك والمستشارين القانونيين والصناعيين والبحث عن أية معلومات تكون موجودة فى مراكز المعلومات.

وفيما يتعلق بمدى توافر الكفاءات والقدرات والموارد اللازمة للقيام بمهمة المراجعة فإنه يجب الأخذ فى الاعتبار مدى معرفة العاملين بمكتب المراجعة بنشاط العميل وخبرة العاملين بمكتب المراجعة بالمتطلبات التنظيمية والقدرة على اكتساب المهارات والمعرفة اللازمة بفعالية ومدى توافر العاملين ذو القدرات والكفاءات اللازمة ووجود الخبراء عند الحاجة، ومدى توافر الأفراد للوفاء بمتطلبات المعايير والصلاحية لآداء فحص مراقبة الجودة على المهام، بالإضافة إلى ضرورة التأكد من قدرة مكتب المراجعة على إكمال مهمة المراجعة المكلف بها فى الوقت المناسب والمحدد.

ومن ناحية أخرى يجب على مكتب المراجعة الأخذ فى الاعتبار ما إذا كان قبول مهمة مع عميل جديد يمكن أن يؤدى إلى وجود تعارض فعلى او ملحوظ للمصالح وذلك لتحديد ما إذا كان من الملائم قبول المهمة أم لا.

ويتضمن قرار الاستمرار مع العميل دراسة العديد من الأمور الجوهرية التى قد حدثت أثناء المهمة الحالية أو السابقة وتأثيرها على استمرار العلاقة، فعلى سبيل المثال يمكن أن يكون العميل قد بدأ فى توسيع نشاطه التجارى فى منطقة ليس لمكتب المراجعة دراية بها وليس لديه الخبرة الكافية فيها.

وإذا حصل مكتب المراجعة على معلومات كانت من الممكن أن تجعله يرفض المهمة إذا ما توفرت لها من قبل، ينبغى دراسة المسئوليات المهنية والقانونية التى تسرى فى مثل هذه الظروف ويشمل ذلك ما إذا كان مطلوب من مكتب المراجعة تبليغ الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بالتعيين أو، فى بعض الحالات، السلطات الرقابية، أو إمكانية الانسحاب من المهمة أو من المهمة وقطع العلاقة مع العميل.

وإذا قرر مراقب الحسابات أنه من الملائم أن ينسحب فينبغى إجراء مناقشة مع المستوى الملائم فى إدارة العميل ومع أولئك المسئولون عن حوكمتها عن الانسحاب من المهمة وقطع العلاقة مع العميل وأسباب ذلك. ودراسة ما إذا كان هناك متطلب مهنى أو تنظيمى أو قانونى لمكتب المراجعة ليستمر أو ليبلغ إنسحابه من المهمة والعلاقة مع العميل مع بيان أسباب الانسحاب إلى السلطات الرقابية.

4/7 الموارد البشرية.

ينبغى على مكاتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى التأكد من أن لديها ما يكفى من العاملين ذوى القدرات والكفاءات ولديهم الالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لأداء المهام بما يتماشى مع المعايير المهنية والتنظيمية والمتطلبات القانونية ولتمكين مكتب المراجعة أو الشركاء المسئولين من إصدار تقارير ملائمة للظروف.

وتشـــتمل مـــثل تـــلك السياسات والإجراءات المسائل المعنية بشئون الأفـــراد مـــثل الـــتعيين، تقييـــم الآداء، القدرات، الكفاءة، وتنمية المستقبل الوظيفى، والترقى، والمرتبات والمكافآت وتقدير احتياجات الأفراد.

وتتضـــمن عملية التعيين فى مكاتب المراجعة إجراءات تساعد مكاتب المـــراجعة عـــلى اخـــتيار الأفـــراد الذين يتميزون بالنزاهة مع إمكانية تنمية القدرات والكفاءات اللازمة لأداء العمل.

ويمكـــن تـــنمية القـــدرات والكفاءات بعدة طرق مثل التعليم المهنى، والتـــنمية المهـــنية المستمرة ويشمل ذلك التدريب، وخبرة العمل، والتعلم من فريق أكثر خبرة، على سبيل المثال، أعضاء آخرين من فريق العمل.

وبـــناء عليه يجب أن تؤكد مكاتب المراجعة فى سياساتها وإجراءاتها عـــلى الحاجة إلى التعليم المستمر على جميع مستويات الأفراد العاملين بها، وتوفـــر مصادر التدريب والإمكانيات اللازمة لتمكن الأفراد العاملين من تنمية القـــدرات والكفـــاءات المطـــلوبة والحفـــاظ عليها. ويجوز لمكاتب المراجعة استخدام شخص خارجى مؤهل بدرجة مناسبة لهذا الغرض فى ظل عدم توافر المصادر الفنية والتدريبية الداخلية، أو لأى سبب آخر.

ولاشك أن إجراءات تقييم الأداء وتحديد المرتبات والمكافآت والترقى تـــؤدى إلى تـــنمية الكفاءات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية والسلوكية والحفاظ عليها وعلى وجه التحديد تجعل الأفراد مدركين لتوقعات مكتب المراجعة فيما يخص الأداء والمبادئ الأخلاقية والسلوكية، وتوفر للعاملين التقييم والمشورة بشأن الأداء والتقدم وتنمية المستقبل الوظيفى. وتساعد العاملين على فهم أن الترقى إلى مواقع ذا مسئولية أكبر يعتمد على جودة الأداء والتمسك بالمبادئ الأخلاقية والسلوكية وأن عدم الامتثال لسياسات مكتب المراجعة قد يؤدى إلى اتخاذ إجراء تأديبى.

ويؤثـــر حجـــم مكتب المراجعة وظروفه على هيكل عملية تقييم الأداء الـــتى تقوم بها مكاتب المراجعة، فالمكاتب الأصغر، على وجه الخصوص، قد تستخدم طرق أقل رسمية عند تقييم أداء العاملين لديها.

وينـــبغى عـــلى مكـــتب المـــراجعة أن يكلف الشريك المسئول عن عملية المـــراجعة بتعريف أعضاء الإدارة العليا فى منشاة العميل وأولئك المسئولون عن حوكمتها، بشخصيته ودوره، ويجب أن يتحلى الشريك المسئول بالقدرات الملائمة والكفاءة والسلطة والوقت للقيام بهذا الدور.

والشـــريك المســـئول هو الشخص المسئول فى مكتب المراجعة عن مهام المراجعة وأدائها وعن تقارير المراجعة، ويجب أن يكون هذا الشخص حاصلاً عـــلى الصـــلاحية الملائمـــة مـــن الجهة التنظيمية أو القانونية أو المهنية، وتتضمن تلك السياسات والإجراءات نظم لمراقبة عبء العمل وتوافر الشركاء المســـئولين حـــتى يمكـــن لهـــؤلاء الأفراد الحصول على الوقت الكاف لأداء مسئولياتهم.

وينـــبغى على مكتب المراجعة أن يكلف العاملين الملائمين ذوى القدرات والكفاءات ولديهم الوقت لأداء العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والشروط التـــنظيمية والقانونيـــة وتمكيـــن مكتب المراجعة أو الشركاء المسئولين من إصدار تقارير ملائمة للظروف.

ويجـــب أن تضـــع مكاتب المراجعة الإجراءات اللازمة لتقييم قدرات الموظفيـــن وكفـــاءاتهم بدرجـــة فهمهم للمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونيـــة، والمعرفة بتكنولوجيا المعلومات ذات الصلة، والمعرفة بالأنشطة التى يقوم العميل بأدائها، والقدرة على تطبيق الأحكام المهنية، وفهم سياسات مراقبة الجودة وإجراءاتها.

5/7 أداء المهـــــــــــام.

ينـــبغى عـــلى مكاتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى التأكد من أن المهام تتم طبقاً للمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية، ومن أن مكتب المراجعة أو الشريك المسئول يصدر تقارير ملائمة للظروف.

وتســـعى مكـــاتب المـــراجعة من خلال سياستها وإجراءاتها إلى خلق اتساق فى جودة أداء المهام ويتم غالباً تحقيق ذلك من خلال كتيبات يدوية أو إلكترونية أو برامج حاسب آلى أو أى شكل من الأشكال ذات التوثيق الموحد.

وتتمثل الأمور التى تطرح فى هذا السياق ما يلى :

- كيفية شرح المهام لفرق العمل للحصول على فهم أهداف عملهم.
- عمليات الامتثال لمعايير العمل المطبقة.
- عمليات الإشراف على العمل وتدريب الموظفين والتعليم.
- طـرق فحـص العمل الذى تم أداؤه والأحكام الشخصية الجوهرية التى اتخذت ونوع التقرير الصادر.
- التوثيق الملائم للعمل الذى تم أداؤه وتوقيت ودرجة الفحص الذى تم.
- إجراءات تحديث السياسات والإجراءات.

ومن الهام جداً أن يدرك جميع أعضاء فريق العمل أهداف العمل الذى يقومـون بـه، وأداء العمل بروح الفريق والتدريب الملائم يعد أمرا ضروريا حتى يدركوا بوضوح أهداف العمل المكلفين به.

ويشـمل الإشـراف مـتابعة لـدى تقدم مهمة المراجعة أو الفحص، ومـراعاة قـدرات أعضاء فريق العمل وكفاءاتهم، وإذا ما كان لديهم الوقت الكـافى لإتمام عملهم، وإذا ما كانوا يدركون التعليمات، وإذا ما كان العمل يتم بمـا يـتفق مـع الاتجـاه المخطـط له نحو أداء المهمة، ومناقشة المسائل الجوهـرية الـتى قد تطرأ أثناء القيام بالمهمة، ومراعاة هذه الأهمية وتعديل الاتجاه المخطط له على نحو ملائم، وتحديد الأمور التى تحتاج للاستشارة أو التمعن من أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة أثناء قيامهم بالمهمة.

ويجـب أن يقـوم أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة بما فيهم الشريك المسـئول عن العمل بفحص العمل الذى قام بأدائه أعضاء فريق العمل الأقل خبرة، حيث يجب فحص ما يلى :

أ- هـل تـم أداء العمـل بمـا يتفق مع المعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية؟

ب- هل هناك أمور جوهرية تم إثارتها وتحتاج إلى دراسة ؟

ج- هـل تمـت الاستشارة اللازمة؟ وما إذا كان قد تم توثيق النتائج الناتجة وتنفيذها؟

د- ما إذا كان هناك حاجة لمراجعة طبيعة وتوقيت ودرجة العمل الذى تم أداؤه؟

هـ-ما إذا ما كان العمل الذى تم أداؤه يعزز ما تم التوصل إليه من نتائج وتم توثيقه بالصورة الملائمة ؟

و- مـــا إذا كـــانت أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها كافية وملائمة لدعم التقرير ؟

ز- ما إذا كان قد تم تحقيق أهداف إجراءات المنهمة ؟

وينبغى على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى التأكد مـــن القيـــام بالتشـــاور الملائم بشأن الأمور الصعبة أو الأمور محل النزاع، وإتاحـــة المـــوارد الكافية لتسهيل القيام بالتشاور الملائم، وتوثيق طبيعة مثل ذلـــك التشاور وتوثيق نطاقه، وكذلك توثيق النتائج التى أسفر عنها التشاور وتنفيذها.

ويشـــمل التشـــاور المناقشـــة، عـــلى المستوى المهنى الملائم، مع أشـــخاص من داخل مكتب المراجعة أو خارجه ممن لديهم الخبرة المتخصصة لحـــل الأمـــور الصعبة أو الأمور محل النزاع. ويساعد التشاور على الارتقاء بـــالجودة وتحســـين تطبيق الأحكام المهنية، كما يجب تشجيع العاملين لطلب المشورة فى الأمور الصعبة والأمور محل النزاع.

ويتطـــلب التشاور الفعال مع مهنيين آخرين أن يقدم إلى أولئك الذين تمـــت استشاراتهم كل الحقائق المتعلقة التى ستمكنهم من أن يقوموا بإسداء النصـــيحة فى الأمـــور الفـــنية أو الأخلاقيـــة أو غيرها، كما تتطلب إجراءات التشاور، التشاور مع ذوى المعرفة الملائمة وأصحاب الأقدمية والخبرة داخل المكـــتب (أو إذا أمكن من خارج المكتب)، بشأن أمور جوهرية فنية وأخلاقية وغيرها والتوثيق والتنفيذ الملائم للنتائج التى أسفرت عنها المشاورات.

ويجـــوز لمكـــاتب المراجعة التى بحاجة إلى استشارة خارجية، على ســـبيل المثال، التى ليس لديها موارد داخلية ملائمة أن تستفيد من الخدمات الاستشارية التى تقدمها مكاتب المراجعة الأخرى، والجهات المهنية الرقابية،

والهيـــئات التجارية التى تقدم خدمات متعلقة بمراقبة الجودة قبل التعاقد على مثل تلك الخدمات.

ويجـــب أن يتم توثيق التشاور بين الأشخاص الذين يسعون للحصول على الاستشارة وأولئك الذين تمت استشاراتهم، والذى يخص أمور صعبة أو أمـــور مهـــنية محـــل للـــنزاع، ويجب أن يكون التوثيق كاملاً بما فيه الكفاية ومفصل ليمكن فهم موضوع التشاور، ونتائج التشاور بما فيها من قرارات قد اتخذت والأسس التى بنيت عليها تلك القرارات وكيف تم تنفيذها.

وينبغى وضع سياسات وإجراءات للتعامل وحل اختلافات الرأى داخل فـــريق العمل مع أولئك الذين تمت استشاراتهم، وكذلك بين الشريك المسئول وفاحص مراقبة الجودة على المهام- إن وجدت- وينبغى دائماً توثيق النتائج التى تم التوصل إليها وتنفيذها.

وتشـــجع مـــثل تلك الإجراءات على التعرف على اختلافات الرأى فى مرحـــلة مبكرة، وتقدم إرشادات عامة واضحة بالنسبة للخطوات التالية التى ســـتتخذ بعد ذلك، كما يتطلب توثيقاً فيما يخص حل الاختلافات وتنفيذ النتائج التى تم التوصل إليها.

وينـــبغى على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات، لأداء مهام ملائمـــة، وفحـــص مراقـــبة الجودة على المهام للتوصل إلى تقييم موضوعى للأحكـــام الشخصـــية الجوهـــرية التى أصدرها فريق العمل والنتائج التى تم التوصـــل إليها عند صياغة التقرير. وينبغى لمثل تلك السياسات والإجراءات أن تتطـــلب فحـــص رقابـــة الجـــودة لجميع عمليات المراجعة للقوائم المالية للمنشآت المقيدة فى البورصة.

ويـــتم تعـــريف فحص رقابة الجودة بأنها عملية مصممة لتقديم تقييم موضـــوعى، قبل صدور التقرير عن الأحكام الهامة التى أعطاها فريق العمل والاستنتاجات التى توصلوا إليها عند صياغة التقرير، كما يجب وضع معايير يـــتم على أساسها تقييم جميع عمليات المراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها.

وينبغى على مكاتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات توضح :

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى مهمة فحص رقابة جودة آداء مهام المراجعة.

(ب) معايير لجدارة فاحصى مهام رقابة الجودة.

و (ج) متطلبات التوثيق الخاصة بمهام فحص رقابة الجودة.

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى فحص رقابة جودة آداء مهام المراجعة:

يتعـــلق فحـــص رقابـــة جودة آداء مهام المراجعة فى العادة بمناقشة فحـــص لـــلقوائم الماليـــة مع الشريك المسئول أو أية معلومات أخرى متعلقة بالموضوع والتقرير، وعلى وجه الخصوص ما إذا كان التقرير يعتبر ملائماً، ويتعـــلق فحـــص مـــا قـــبل الإصدار أيضاً بفحص أوراق عمل منتقاة متعلقة بالأحكام الشخصية الجوهرية التى اتخذها فريق المهام والنتائج التى توصلوا إليهـــا. وتعـــتمد درجـــة الفحص على تشابك المهمة وخطر ألا يكون التقرير ملائماً للظروف، ولا يقلل الفحص من مسئوليات الشريك المسئول.

ويشـــمل رقابـــة جودة آداء مهام المراجعة بالنسبة لمراجعة القوائم الماليـــة دراســـة تقييـــم فـــريق العمل لاستقلالية مكتب المراجعة فيما يتعلق بالمهمـــة المحددة، والمخاطر الجوهرية التى تم تحديدها أثناء القيام بالمهمة وردود الأفعـــال الخاصة بتلك المخاطر، والأحكام الشخصية التى اتخذها فريق المـــراجعة وعـــلى وجـــه الخصـــوص ما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر الجوهـــرية، ومـــا إذا كـــان قـــد تـــم عمل التشاور الملائم بشأن أمور تتعلق باخـــتلافات الـــرأى أو غيـــر ذلك من الأمور الصعبة أو الأمور محل النزاع، والنـــتائج المترتـــبة على تلك المشاورات، وتحديد أهمية حالات سوء عرض القوائم المالية التى تم تصويبها أو لم يتم تصويبها وكيفية التعامل معها أثناء المهمـــة، والأمـــور الـــتى يجـــب نقلها لإدارة العميل وأولئك المسئولون عن الحوكمـــة فيها والأطراف الأخرى مثل الجهات الرقابية إذا دعت الحاجة لذلك، وإذا مـــا كانت أوراق العمل المنتقاة للفحص تعكس العمل الذى تم أداؤه فيما يتعـــلق بالأحكـــام الشخصية الجوهرية وتدعم النتائج التى تم التوصل إليها، ومدى ملائمة التقرير المزمع إصداره.

ويقوم فاحص رقابة الجودة بالفحص فى الوقت المناسب على مراحل مناسبة أثناء المهمة حتى يتم حل الأمور الجوهرية سريعاً على نحو مرضٍ للفاحص قبل إصدار التقرير.

"وفاحص رقابة الجودة على آداء مهام المراجعة" – هو شريك أو شخص آخر فى مكتب المراجعة، أو شخص من خارج مكتب المراجعة، مؤهل بدرجة مناسبة، أو فريق مكون من مجموعة من أولئك الأفراد الذين لديهم الخبرة الملائمة والكافية والصلاحية لتقييم الأحكام الهامة التى قدمها فريق العمل الذى يقوم بأداء مهمة المراجعة بما فيهم الخبراء والاستنتاجات التى توصلوا إليها عند صياغة التقرير بطريقة موضوعية وذلك قبل صدور التقرير.

وإذا قام فاحص رقابة الجودة بإعطاء توصيات لم يقبلها الشريك المسئول ولم تحل المسألة على نحو مرض للفاحص، فلا يصدر التقرير حتى تحل المسألة بإتباع إجراءات مكتب المراجعة التى تخص التعامل مع اختلافات الرأى.

(ب) معايير جدارة فاحص مهام فحص رقابة الجودة :

ينبغى أن تتضمن سياسات مكتب المراجعة إجراءات تعيين فاحصو رقابة الجودة ويتم تحديد جدارتهم من خلال :

(أ) المؤهلات الفنية المطلوبة لأداء هذا الدور، ويشمل ذلك الخبرة والصلاحية اللازمة.

و(ب) مدى إمكانية استشارة فاحص ما قبل الإصدار بشأن المهمة دون التأثير على موضوعيته.

وتشمل المؤهلات الفنية لفاحص ما قبل الإصدار الخبرة الفنية والخبرة العملية والصلاحية اللازمة لأداء المهمة، وتتشكل من خبرة فنية وخبرة عملية وصلاحية كافية وملائمة تعتمد على ظروف المهمة.

وللحفاظ على موضوعية فاحص رقابة الجودة يجب ألا يختاره الشريك المسئول، ولا يشارك بطريقة أخرى فى المهمة أثناء فترة للفحص،

ولا يتخذ قرارات نيابة عن فريق المهام، وألا يكون عرضة لأية اعتبارات من شأنها تهديد موضوعية الفحص.

ويجـــوز للشريك المسئول استشارة فاحص رقابة الجودة أثناء القيام بالمهمـــة، ولا يجـــب أن تؤثـــر مثل تلك الاستشارة على جدارة فاحص رقابة الجـــودة عند أداء عمله. ومع ذلك فحين تصبح طبيعة الاستشارات ودرجتها جوهـــرية، يـــأخذ كـــلا مـــن فـــريق المهام والفاحص حذره كى يحافظ على موضـــوعية الفـــاحص، وإذا لم يكن ذلك ممكناً، يعين شخص آخر من داخل مكـــتب المـــراجعة أو شخص من خارجه مؤهل بدرجة مناسبة لكى يلعب دور إمـــا فـــاحص ما قبل الإصدار أو الشخص الذى تتم استشارته بشأنه المهمة. ويجـــب أن تسمح سياسات مكتب المراجعة بتغيير فاحص رقابة الجودة وذلك فى حالة عدم قدرته على أداء فحص موضوعى.

(جـ) توثيق مهام فحص رقابة جودة أداء المهمة :

ينبغى أن تتطلب السياسات والإجراءات المعنية بتوثيق رقابة الجودة توثيقاً يتضمن أن :

(أ) الإجراءات التى تتطلبها سياسات مكتب المراجعة بشأن فحص ما قبل الإصدار قد تم تنفيذها.

(ب) قد تم الانتهاء من فحص رقابة الجودة قبل إصدار تقرير المراجعة.

(ج) الفـــاحص ليس على دراية بأية أمور ما زالت معلقة من شانها جعل الفـــاحص يظـــن أن الأحكام الشخصية الجوهرية التى أصدرها فريق تنفيذ المهام والنتائج التى توصلوا إليها غير ملائمة.

ويجـــب أن تقـــوم مكـــاتب المـــراجعة بوضع السياسات والإجراءات لاســـتكمال تجميع الملفات النهائية لمهمة المراجعة مع تحديد حد زمنى لذلك تحـــدده القوانيـــن أو الـــلوائح أو يحـــدده مكتب المراجعة، وفى حالة صدور تقريرين مراجعة مختلفين لنفس المهمة فإنه ينبغى التعامل مع كل تقرير على أنه عملية مستقلة.

ويجب وضع مكتب المراجعة لسياسات وإجراءات تضمن المحافظة على السرية والحيازة الآمنة والسلامة وإمكانية الوصول واسترجاع مستندات العملية التى تفرضها المتطلبات الأخلاقية للعاملين بمكتب المراجعة.

وتشتمل الإجراءات الرقابية التى يضعها مكتب المراجعة للحفاظ على السرية والحيازة الآمنة وسلامة وإمكانية الوصول واسترجاع مستندات المهمة على توفير ما يلى :

- استخدام كلمة سر بين أعضاء الفريق المسئول عن المهمة وذلك للسماح للأشخاص المسموح لهم فقط بالوصول إلى المستندات الإلكترونية.
- ضرورة وجود نسخ إحتياطية من المستندات الإلكترونية.
- ضرورة توفير نسخ إلكترونية تعكس كافة محتويات المستند الورقى الأصلى بما فى ذلك التوقيعات اليدوية مع وجود فهرسة مناسبة تسمح بإمكانية استعادة وطبع تلك النسخ كلما دعت الحاجة لذلك.

ويجب أن يضع مكتب المراجعة لسياسات وإجراءات لحفظ مستندات المهمة لفترة كافية تنفيذاً للقوانين واللوائح أو لاحتياجات المكتب، مع ملاحظة أن تلك المستندات ملك لمكتب المراجعة الذى له الحق فى توفير تلك المستندات أو جزء منها لعملاء المكتب إذا لم يحدد القانون خلاف ذلك بشرط ألا يؤثر ذلك على استقلالية مكتب المراجعة أو العاملين به.

6/7 المتابعة

لابد من وجود تقييم دائم ومستمر لنظام مراقبة الجودة ويتضمن ذلك فحص دورى لمجموعة من المهام التى تم أدائها داخل مكتب المراجعة من أجل الحصول على تأكيد مناسب بأن نظام مراقبة الجودة بالمكتب يعمل بكفاءة وفعالية.

وينبغى على مكاتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى التأكد من أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفاعلية وملتزم بها عملياً. وينبغى أن تشمل مثل تلك السياسات والإجراءات على دراسة وتقييم لاستمرارية نظام مكتب المراجعة فى مراقبة

الجودة، ويتضمن فحص دورى على مجموعة منتقاة من المهام التى تم أداؤها.

والهدف من وراء مراقبة الالتزام بسياسات رقابة الجودة وإجراءاتها بيان مدى التمسك بالمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية، وما إذا كان هناك نظام مراقبة للجودة بصورة ملائمة وتم تنفيذه بفاعلية، وما إذا كان قد تم تطبيق سياسات وإجراءات مكتب المراجعة الخاصة بمراقبة الجودة بصورة ملائمة بحيث تكون التقارير التى يصدرها مكتب المراجعة أو الشركاء المتعاقدون ملائمة للظروف.

وتعهد مكاتب المراجعة بمسئولية متابعة الجودة إلى شريك أو شركاء أو أشخاص آخرين لديهم الخبرة الكافية والملائمة والصلاحية فى مكتب المراجعة لتحمل تلك المسئولية، ويقوم أفراد متخصصون أكفاء بمراقبة نظام مراقبة الجودة فى مكتب المراجعة، وتغطى كلا من ملاءمة وضع نظام مراقبة الجودة وفاعلية تشغيله داخل مكتب المراجعة.

وتتضمن عملية تقييم نظام مراقبة الجودة تحليلاً للتطورات الجديدة فى المعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية وكيف تنعكس على سياسات مكتب المراجعة، وتحليل الإقرارات المكتوبة بشأن الالتزام بالسياسات والإجراءات المعنية بالاستقلالية، وكذلك التنمية المهنية المستمرة ويشمل ذلك التدريب، مع تحليل القرارات المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العميل، وتحديد الإجراءات التصحيحية التى يجب أن تتخذ والتطوير الذى يجب أن يدخل على النظام، ويشمل ذلك تزويد سياسات مكتب المراجعة المتعلقة بالتعليم والتدريب بضرورة الحصول على تعليقات وملاحظات العاملين، مع ضرورة إبلاغ العاملين بنقاط الضعف التى تم تحديدها فى النظام، على مستوى فهم النظام، أو الالتزام به، بالإضافة إلى المتابعة بواسطة العاملين الملائمين بمكتب المراجعة حتى يتم إجراء التعديلات اللازمة لسياسات مراقبة الجودة وإجراءاتها على وجه السرعة.

ويـتم التفـتيش على مجموعة منتقاة من المهام المكتملة فى العادة عـلى أسـس دوريـة، وتشمل المهام المنتقاة للفحص مهمة على الأقل لكل شـريك مسئول خلال دورة الفحص التى لا تستغرق فى العادة أكثر من ثلاث سنوات.

ويعـتمد الأسـلوب الذى تنظم به دورة الفحص، متضمناً ذلك توقيت انـتقاء المهـام الفردية، على العديد من العوامل مثل حجم المؤسسة، وعدد المكـاتب والتوزيع الجغرافى لها، ونتائج إجراءات المراقبة السابقة، ودرجة الصلاحية التى يحظى بها كل من الأفراد والمكاتب (فعلى سبيل المثال، إذا ما كـانت المكاتب الفرعية لديها الصلاحية للقيام بالتفتيش لنفسها أو إذا ما كان مصـرحاً فقـط للمكـتب الرئيسى للقيام به، وطبيعة وتعقيد ممارسات مكتب المراجعة وتنظيمه، والمخاطر المرتبطة بعملاء مكتب المراجعة وبعض المهام المحددة.

وتشـمل عمـلية التفتيش انتقاء المهام الفردية، ويجوز انتقاء بعض مـنها دون إخطـار فـريق المهـام مسبقاً، ويقوم بفحص المهام أفراد غير مرتبطين بأداء المهمة أو فحص مراقبة الجودة على المهام.

ويجـوز لمكتب المراجعة عند تحديد نطاق عمليات التفتيش، أن يضع فى حسـبانه نطـاق بـرنامج التفتيش الخارجى المستقل وعلى ألا يحل محل بـرنامج المراقـبة الداخـلى لمكتب المراجعة. وقد ترغب المكاتب الصغيرة والممارسـون الأفراد فى استخدام شخص خارجى مؤهل أو مكتب آخر للقيام بالتفتيش على المهام وغيره من إجراءات المراقبة.

ويـنـبغى عـلى مكـتب المراجعة تقييم تأثير أوجه القصور المذكورة الناتجة عن عملية المتابعة، كما ينبغى أن يحدد ما إذا كان هناك نظام مراقبة الجـودة بالمكتب يتمشى مع المعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية، وأن الـتقارير التى أصدرها المكتب أو الشركاء المسئولون ملائمة للظروف، مـع بيـان حـالات القصور المتعلقة بالنظام المتكررة أو غير ذلك من أوجه القصور الجوهرية التى تتطلب إجراء تصحيحى سريع.

وينبغى أن يسفر تقييم المكتب لكل وجه من أوجه القصور عن التوصيات لواحد أو أكثر من الآتى :

(أ) اتخاذ الإجراء التصحيحى الملائم فيما يتعلق بمهمة ما أو عضو ما من العاملين.

(ب) إبلاغ المسئولين عن التدريب والتنمية المهنية بالمستجدات.

(ج) التغيرات اللازمة على سياسات مراقبة الجودة وإجراءاتها.

(د) إجراء تأديبى ضد الأشخاص الذين لا يلتزمون بسياسات مكتب المراجعة وإجراءاته وخاصة أولئك الذين يقومون بذلك بشكل متكرر.

وإذا ما أشارت نتائج إجراءات المتابعة أن التقرير يمكن أن يكون غير ملائم أو أنه قد تم حذف بعض الإجراءات أثناء أداء المهمة، ينبغى على مكتب المراجعة أن يحدد الإجراء الآخر الملائم بحيث يتمشى مع المعايير المهنية ذات الصلة والشروط التنظيمية والقانونية وينبغى أيضاً أن يضع فى اعتباره الحصول على استشارة قانونية.

وينبغى على مكتب المراجعة سنوياً على الأقل، أن يقوم بتوصيل نتائج مراقبة نظام مراقبة الجودة للشركاء المسئولين وغيرهم من الأفراد المختصين داخل المكتب، بما فى ذلك، المدير التنفيذى، أو مجلس الشركاء الخاص بها، وينبغى أن تمكن مثل هذه المعلومات من إتخاذ الإجراء السريع والمناسب، وينبغى أن تشمل المعلومات التى يتم توصيلها على ما يلى :

(أ) وصف لإجراءات المتابعة التى تم اتخاذها.

(ب) النتائج التى أسفرت عنها إجراءات المتابعة.

(ج) وصف لأوجه القصور المنتظمة أو المتكررة أو غيرها من أوجه القصور الجوهرية ووصف للإجراءات التى تم إتخاذها لحل أو تعديل أوجه القصور تلك، إذا كان ذلك ذا صلة.

وتعمل بعض مكاتب المراجعة كجزء من مكتب متعدد الفروع ويمكن من أجل الاتساق أن تنفذ بعض أو كل إجراءات المراقبة على مستوى المكتب حيث تعمل هذه المكاتب تحت سياسات وإجراءات للرقابة تهدف إلى الامتثال

للمعايير المصرية لمراقبة الجودة وهذه المكاتب تعتمد على مثل هذا النظام فى المراقبة عن طريق تبليغ الأفراد المتخصصين فى هذه الفروع، على الأقل سنوياً، بالنطاق الكلى ومدى نتيجة عملية المتابعة. وبأية أوجه قصور فى نظام مراقبة الجودة حتى يتم اتخاذ الإجراء اللازم، مع اع[illegible] الشركاء المسئولين فى مكتب المراجعة وفروعه على نتائج عملية المراقبة التى تم تنفيذها داخل الفروع ما لم ينص نظام المكتب على ما يخالف ذلك.

ويجب فى النهاية إجراء توثيق مناسب لعملية المتابعة يتضمن بيان مدى التمسك بالمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية، وما إذا كان نظام مراقبة الجودة قد وضع بشكل صحيح وتم تنفيذه بفاعلية، وما إذا كان قد تم تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة فى مكتب المراجعة حتى تكون التقارير التى يصدرها المكتب أو الشركاء المتعاقدين ملائمة للظروف، مع تحديد أوجه القصور المذكورة وتقييم تأثيراتها ويضع أساساً لتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإجراء آخر وما هو هذا الإجراء.

وينبغى على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى التأكد من أنه يتم التعامل بصورة ملائمة مع الشكاوى والادعاءات بأن العمل الذى قام مكتب المراجعة بأدائه لا يتمشى مع المعايير المهنية والشروط الرقابية والقانونية، وكذلك ادعاءات عدم الالتزام بنظام مراقبة الجودة الخاص بالمكتب، ويمكن أن تنشأ الشكاوى والادعاءات من داخل أو خارج المكتب ويمكن أن يكون قد قدمها العاملون بالمكتب أو العملاء أو الغير ويمكن أن يتلقاها أعضاء فريق المهام أو غيرهم من العاملين بمكتب المراجعة.

ويجب أن يحقق مكتب المراجعة فى مثل تلك الشكاوى والادعاءات وفقاً للسياسات والإجراءات الموضوعة، ويشرف على التحقيق شريك ذو خبرة كافية وملائمة وصلاحية داخل المكتب ولكنه بخلاف ذلك ليست له علاقة بالمهمة، ويشمل ذلك الاستعانة بمستشار قانونى إذا لزم الأمر، ويمكن للمكاتب الصغيرة والممارسين الأفراد أن يستخدموا خدمات الشخص الخارجى

المؤهــل أو مكاتب أخرى كى تجرى البحث ويتم توثيق الشكاوى والادعاءات وردود الأفعال لهم.

ويجب أن يتخذ مكتب المراجعة الإجراء المناسب إذا ما أشارت نتائج البحث إلى وجود أوجه قصور فى وضع أو تشغيل سياسات مراقبة الجودة فى المكــتب وإجــراءاتها أو إلى عدم التزام فرد أو أفراد بنظام رقابة الجودة فى المكتب.

7/7 التوثــــــــيق.

ينــبغى على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تتطلب توثيقاً مناسباً لتقدم دليلاً على تشغيل جميع عناصر مراقبة الجودة لديها.

ويـــرجع القـــرار لمكتب المراجعة حول كيفية توثيق مثل هذه الأمور فعــلى سبيل المثال، يمكن أن تستخدم المكاتب الكبرى قواعد بيانات إلكترونية لتوثيق أمور مثل مصادقات الاستقلالية وتقييم الأداء ونتائج مراقبة الفحص، ويمكــن أن تســتخدم المكـــاتب الصغيرة أساليب غير رسمية مثل المذكرات اليدوية وقوائم المراجعة والنماذج.

وهناك العديد من العوامل التى يجب أن تؤخذ فى الحسبان عند تحديد شــكل التوثيق ومحتواه كأدلة على تشغيل كل عنصر من عناصر نظام مراقبة الجودة، مثل حجم المكتب، وعدد المكاتب الفرعية، ومستوى السلطة المخولة لكـــل من العاملين والمكاتب. وطبيعة وتعقيد ممارسات وتنظيم المكتب. ويجب أن يحتفظ مكتب المراجعة بهذا التوثيق فترة من الوقت تكفى بالسماح لأولئك الذين يقومون بإجراءات المراقبة بتقييم التزام المكتب بنظام مراقبة الجودة أو بالقوانين واللوائح ولفترة أطول إذا لزم الأمر.

الفصل الثانى

خطـر المراجعة Audit Risk

1- مقدمــة .

تستهدف عملية المراجعة إعداد تقرير مهنى محايد عن القوائم المالية بناءاً على ما يقوم به مراجع الحسابات من فحوص وإختبارات. ويقوم مراجع الحســابات بتخطيط أعمال المراجعة للوصول إلى هذا التقرير فى نهاية عملية المراجعة. وتتصف البيئة التى يعمل فيها مراجع الحسابات بالكثير من عوامل عدم التأكد، بالإضافة إلى اعتمادها على أسس إختبارية (أسلوب العينات) من ناحيــة أخــرى فإن العديد من القرارات التى يقوم مراجع الحسابات باتخاذها تعتمد إلى حد كبير على الحكم الشخصى. ويترتب على هذه العوامل أن يتحمل مراجع الحسابات فى إبداء رأيه المهنى درجة من الخطر تتمثل فى إبداء رأى غيــر صــحيح عــن القوائم المالية موضوع المراجعة وذلك نتيجة الفشل فى اكتشــاف الأخطاء الجوهرية الموجودة فى المعلومات المالية التى تعتمد عليها تلك القوائم المالية.

ويــترتب على أخطار المراجعة – فى حالة تحقيقها – كثير من الآثار السلبية بالنسبة لمهنة المراجعة ومراجع الحسابات ومستخدمى القوائم المالية والمجتمع كله. إن إبداء رأى خاطئ على القوائم المالية يؤدى إلى ضعف الثقة فى مهــنة المراجعة وما تقدمه من خدمات. ومن ناحية أخرى فإن عدم قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف الأخطاء وعدم التقرير عنها قد يعرض مراجع الحســابات للمساءلة القانونية، وعدم احترام المجتمع لتقرير المراجعة، وفيما يتعــلق بمســتخدمى القوائــم المالية فإنه يترتب على عدم اكتشاف الأخطاء الاعــتماد عــلى معلومات غير سليمة فى إتخاذ القرارات وما يترتب على ذلك من قرارات خاطئة. وأخيراً فإن عدم اكتشاف الأخطاء والحد من مخاطر عملية المــراجعة يؤدى إلى آثار سلبية بالنسبة للمجتمع، وذلك نتيجة الاعتماد على معلومات غير دقيقة فى توجيه الاستثمارات واتخاذ القرارات الاقتصادية.

ونتيجة لهذه الآثار السلبية المتعلقة بمخاطر عملية المراجعة فقد إزداد اهتمام الباحثين فى السنوات الأخيرة بهذا الموضوع. وقد تعددت البحوث المتعلقة بتحديد المقصود بخطر المراجعة، وتحدد مكوناته أو عناصره، وتحديد كيفية قيام مراجع الحسابات بتقدير حجم هذا الخطر وقياسه، وتحديد مدى تأثير نماذج قياس خطر عملية المراجعة على تخطيط أعمال المراجعة وتقييم نتائجها.

والهدف الرئيسى من عملية المراجعة هو قيام مراجع الحسابات بإبداء رأيه المهنى فى مدى صحة وسلامة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن المركز المالى ونتيجة الأعمال فى نهاية السنة المالية. ويتم التعبير عن الرأى المهنى لمراجع الحسابات من خلال التقرير الذى يعده فى نهاية عملية المراجعة بعد سلسلة من الإجراءات والخطوات. ويعمل مراجع الحسابات فى بيئة تتصف بعدم التأكد، ويتحمل فى إبداء رأيه المهنى درجة من المخاطر متمثلة فى إبداء رأى غير صحيح عن القوائم المالية موضوع المراجعة بسبب الفشل فى إكتشاف الأخطاء الجوهرية التى قد توجد فى المعلومات المحاسبية التى اعتمدت عليها هذه القوائم.

ونظرا لطبيعة عملية المراجعة وما تنطوى عليه من عدم تأكد والاعتماد على المراجعة الإختبارية واستخدام الحكم الشخصى فلا يمكن تجاهل المخاطر المتعلقة بها. إن المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة تؤثر على الإجراءات التى يستخدمها مراجع الحسابات عند القيام بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وما يترتب على هذه الإجراءات من نتائج.

وتهدف التطورات الحديثة فى مجال مراجعة الحسابات إلى ضرورة الاهتمام بعملية تقييم مراجع الحسابات لهذه المخاطر عن طريق الاهتمام بإجراءات المراجعة وأساليبها ومدى قدرة هذه الإجراءات والأساليب على إكتشاف هذه المخاطر ومحاولة التحكم فيها. ويساعد تقييم أخطار المراجعة على زيادة كفاءة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بما يؤدى إلى زيادة الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات، وزيادة جودة خدمات عملية المراجعة بصفة عامة.

ويختص هذا الفصل بمناقشة موضوع خطر المراجعة. وسنعرض أولا لتحديد تطور مفهوم خطر المراجعة ثم نعرض لتعريف خطر المراجعة، وتحديد مكوناتـــه، ثـــم نعرض لمناقشة علاقة أنواع المخاطر ببعضها البعض ونناقش بعــد ذلك مسئولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الأخطاء، ثم نعرض النماذج المقــترحة لــتقدير خطـــر المراجعة، وأثر تقدير خطر المراجعة على تخطيط أعمال المراجعة وأخيراً علاقة خطر المراجعة بجودة المراجعة.

2- تطور مفهوم خطر المراجعة :

ارتـــبط مفهـــوم خطر المراجعة تاريخياً باستخدام المعاينة الإحصائية لاخــتيار عينة الفحص الذى يقوم به مراجع الحسابات. وقد كان هذا المفهوم غير واضح وغير محدد فى بداية ظهوره. وقد أوضح Stringer [(1)] أن هناك مجموعـــة من العوامل فى المعاينة الإحصائية تتطلب استخدام الحكم الشخصى لمـــراجع الحســـابات مـــنها مستوى الثقة الذى يعتبر متمماً لخطر المراجعة. وكذلـــك فى دراسة " موتز وشرف " [(2)] استخدمت لفظة الاحتمال للإشارة إلى خطـــر المراجعة، ولم تتعرض هذه الدراسة بصورة تفصيلية للخطر، وقد رأى هـــؤلاء الكـــتاب أن الخطـــر دالـــة فى خبرة المراجع بالمنشأة محل المراجعة ونوعيـــة العمـــليات الـــتى تقوم بها. وطبقاً لرأى هؤلاء الكتاب فإنه كلما قلت خـــبرة مـــراجع الحســـابات بالمنشأة وكانت العمليات غير نمطية يزداد خطر المـــراجعة. ونتيجة لذلك فإنه ينبغى أن يبذل مراجع الحسابات العناية المهنية الملائمـــة ليـــس فقط لتحسين مستوى الآداء العام للمهنة، بل أيضاً لحل أكثر المشاكل احتمالاً وهى المسئولية عن اكتشاف الأخطاء بالإضافة إلى المسئولية عن الآداء الملائم عموما. وفى حقيقة الأمر فأن " موتز وشرف " قد ركزا فى دراســـتهما عـــلى الاحتمال للإشارة إلى مخاطر المراجعة. وقد استخدام "كارل

(1) Kenneth W Stringer, "Some Basic Concepts of Statistical Sampling in Auditing", Journal of Accountancy. (November. 1961), PP. 63-69

(2) Robert K Mautz and Hussein A. Sharaf. op. cit . PP 127 – 138

ميشـيل"[1] مصطلح الثقة فى دراسته عن الإختبارات الإحصائية للإشارة إلى خطر المراجعة.

وقد كانت أولى الكتابات التى تناولت موضوع خطر المراجعة وحاولت قياسـه هى تقريـر مجمـع المحاسـبين القانونيين الأمريكيين رقم (1) عام 1972[2]. وطـبقا لهـذا الـتقرير فإن الخطر يعتبر أيضاً مكملا لدرجة الثقة ويمكن قياسه بالمعادلة التالية :

$$1 - س = \frac{1- ص}{1- ع}$$

حيث أن :

س: مستوى الثقة للإختبارات الأساسية

Reliability Level for Substantive Tests

ص : مستوى الثقة المجمع المرغوب

Combine Reliability level Desired

ع : درجة الثقة فى نظام الرقابة الداخلية المحاسبية وعوامل أخرى ذات صلة

Control and Reliance Assigned to Internal Accounting other Relevant Factors

ويمكن صياغة المعادلة السابقة على النحو التالى :

$$(1-ص) = (1-ع) (1-س)$$

بمعنى أن :

الخطـر الكـلى للمراجعة = خطر الرقابة الداخلية × خطر إختبارات الفحـص الأساسـية عـلى أساس أن ص، ع، س، هى مستوى الثقة فيكون متممها هو الخطر.

ويسـتطيع مـراجع الحسـابات أن يقدر احتمال حدوث خطا جوهرى فى القوائم المالية باستخدام المعادلة التالية[3] :

(1) D Rarmichael. " Tests of Transactions – Statistical and Otherwise " Journal of Accountancy. (February. 1968). PP 36 – 40.

(2) American Institute of Certified Public Accountants SAS. No.1. op. cit

(3) Carl S Warren. " Audit Risk " Journal of Accountancy. (August. 1979). P 73

(1-ص) = (1-ع) (1-س) (م)

حيــث يعبر (م) عن إحتمال الخطأ الجوهرى، ويتم تقدير هذا المعامل بمعــرفة مــراجع الحســابات بصورة شخصية بصفر أو واحد صحيح. ويعنى تقديــر هــذا العــامل بصفر أن مراجع الحسابات يعتقد أنه لا يوجد أى خطأ جوهــرى، وبذلك فإن إجمالى خطر المراجعة (1-ص) يكون مساوياً للصفر. وإذا قــدر مــراجع الحسابات هذا المعامل بواحد صحيح فإن ذلك يعنى وجود خطــأ جوهــرى، ويتم تقدير قيمة (م) أثناء مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، ويجــب أن يعكس التقدير آراء مراجع الحسابات نتيجة عمليات المراجعة التى قام بها وخبرته السابقة عن الحالة الإقتصادية والبيئية للمنشأة محل المراجعة ومدى نزاهة الإدارة وحالة نظام الرقابة الداخلية المستخدم.

أمــا العاملان (1-س) ، (1-ع) فإنهما يعكسان إحتمال فشل مراجع الحســابات فى إكتشاف خطأ جوهرى عند قيامه بالاختبارات الأساسية أو عند تقييمــه لــنظام الــرقابة الداخــلية، بمعنى أنهما يدلان على خطر الاختبارات الأساسية وخطر نظام الرقابة الداخلية.

ويمكــن الــنظر إلى موضوع خطر المراجعة على إعتبار أنه مشكلة هامــة وبدأت محاولات تعريفه وتحديد مكوناته وكيفية قياسه، وتخفيضه إلى أدنى حــد ممكــن ومناسب. وقد إزدادت قناعة المنظمات المهنية فى الولايات المتحدة الأمريكية أن تحديد الخطر وترشيده سوف يؤدى إلى ترشيد العديد من قــرارات مراجع الحسابات الخارجى وتحسين مستوى الآداء المهنى، وزيادة الثقة فى القوائم المالية من جانب الطرف الثالث المتمثل فى مستخدمى القوائم المالية.

وقــد كانت البدايات الجادة فى محاولة تعريف الخطر وتحديد مكوناته وعــرض لكيفيــة قياسه بواسطة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين فى الــتقرير رقم 39 لسنة 1981، ورقم 47 لسنة 1983 وتوالت دراسات الكُتاب الــتى تعرضت لهذا الموضوع بالدراسة والتحليل بعد ذلك على نحو ما سنرى فى الصفحات التالية.

3- تعريف خطر المراجعة ومكوناته :

عرف مجمع المحاسبين القانونيين فى الولايات المتحدة الأمريكية (AICPA)[1] خطر المراجعة Audit Risk فى النشرة رقم 47 الصادرة عن المجمع فى سنة 1983 بأنه " الخطر الذى يؤدى إلى فشل مراجع الحسابات دون أن يدرى- فى التحفظ Modify فى تقريره عندما يوجد خطأ جوهرى فى القوائم المالية " ويرى بعض الكُتاب[2] أن خطر المراجعة يتمثل فى احتمال إبداء رأى غير سليم فى القوائم المالية موضوع الفحص وذلك بسبب فشل مراجع الحسابات فى اكتشاف الأخطاء الجوهرية التى قد توجد فى تلك القوائم التى يبدى رأيه فيها.

ويمكن توسيع التعريف السابق لخطر المراجعة بحيث يتضمن إحتمال إبداء مراجع الحسابات لرأى متحفظ Qualified أو إحتمال الامتناع عن إبداء الرأى أو إبداء رأى عكسى Adverse عندما لا تتمشى الحقائق الإقتصادية مع نتيجة عملية المراجعة، مما يؤدى إلى بعض الآثار السلبية الناتجة عن النتيجة التى وصل إليها مراجع الحسابات. ومن ناحية أخرى يعرف خطر المراجعة النهائى[3] بأنه احتمال إبداء مراجع الحسابات لرأى غير متحفظ Unqualified فى قوائم مالية تحتوى على خطأ جوهرى: وأنه من الضرورى أن تهتم معايير المراجعة التى تلقى قبولاً عاماً بتحديد حد أقصى لخطر المراجعة، وينبغى على المراجعين عدم السماح للخطر الفعلى أن يزيد عن هذا الحد وتهدف عملية تحديد الحد الأقصى للخطر إلى الحد من عنصر الخطر الكلى إلى أدنى حد ممكن مما يساعد على تلافى الآثار غير المرغوب فيها التى تنتج من احتواء القوائم المالية على أخطاء تتعدى حدود الأهمية

(1) American Institute of Certified Public Accountants, Audit Risk and Materiality in conducting An Audit : Statement on Auditing Standards No. 47 (1983).

(2) Carl S Warren "Audit Risk ", Journal of Accountancy. (August), 1979, P 61

(3) C.A. Brumfield, et al, " Business Risk and The Audit Process ", Journal of Accountancy, (April), 1983, PP. 61

النســبية ممــا يــنعكس على صحة وسلامة تلك القوائم المالية. ويعتبر خطر المــراجعة مــن العوامــل الهامــة التى يجب أن يأخذها مراجع الحسابات فى الاعتــبار سواء عند تخطيط عملية المراجعة أو عند تحديد إجراءات المراجعة أو عــند تقييمه للأدلة وقرائن الإثبات فى المراجعة. وقد أكد مجمع المحاسبين القــانونيين الأمــريكيين(1) عــلى ضرورة تقدير المخاطر عند تخطيط عملية المــراجعة حيــث تطلبت النشرة رقم 47 سالفة الذكر ضرورة قيام المراجعين بــتخطيط عمــلية المراجعة بحيث تكون المخاطر التى تتضمنها عند أدنى حد ممكــن، وبصورة سليمة لإبداء رأى سليم على القوائم المالية. وقد يتم تقدير هــذه المخاطر بصورة كمية أو غير كمية حيث يتم التعبير عن المخاطر بشكل كمى فى صورة نسبة، أو كمدى معين يقع بين حد أقصى وحد أدنى.

ويمكــن التفرقة بين ثلاثة مستويات لمخاطر المراجعة، وهى المخاطر المخططــة والمخاطــر الــنهائية والمخاطــر الفعلية. ويشير مفهوم المخاطر المخططة إلى المخاطر التى يتم تحديد مستواها قبل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخــلية أو القيام بإجراءات المراجعة. وهذه المخاطر هى مجرد تقدير أولى لإحــتمال وجود خطأ جوهرى فى القوائم المالية. أما مفهوم المخاطر النهائية فيشير إلى المستوى النهائى للمخاطر والذى يقدره مراجع الحسابات بعد إتمام جميع إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية. ويشير مفهوم المخاطر الفعلية إلى المســتوى الحقيــقى لــلمخاطر والــذى لا يعرفه مراجع الحسابات وهذا المســتوى يكــون موجــوداً فقط من الناحية النظرية. وتجدر الإشارة إلى أن مجمــع المحاسبين القانونيين الأمريكيين فى تعريفه للمخاطر لم يميز بين هذه المستويات الثلاثة للمخاطر.

وتقضــى معايير المراجعة المتعارف عليها أن يقوم مراجع الحسابات بــإبداء الــرأى فى القوائم المالية كوحدة واحدة، إلا أنه عند تحديده لمستوى الخطــر فإنــه يقــوم بتحديد مستوى الخطر لكل رصيد من أرصدة الحسابات المدرجــة بــالقوائم الماليــة بصــورة منفردة أو لكل مجموعة من العمليات.

(1) American Institute of Certified Public Accountants. SAS No. 47. op cit

ونتيجة لذلك فإن المخاطر النهائية للمراجعة تتوقف على طبيعة الرصيد المعين أو النوع المعين من العمليات، وما يتعلق بها من إجراءات الرقابة الداخلية من ناحية، ومدى فاعلية إجراءات المراجعة من ناحية أخرى. وعموماً فإن المخاطر النهائية للمراجعة الخاصة برصيد معين أو نوع معين من العمليات تتوقف على ثلاثة عناصر وهى : طبيعة الرصيد أو النوع المعين من العمليات، فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة به، وفاعلية إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية التى يستخدمها مراجع الحسابات فى فحص هذا الرصيد أو العنصر. ونتيجة لذلك فإنه يمكن القول أن المخاطر النهائية لعملية المراجعة تتكون من ثلاثة عناصر هى[1] :

1- الخطر المتلازم. Inherent Risk

2- خطر الرقابة. Control Risk

3- خطر الاكتشاف. Detection Risk

وسنعرض لكل نوع من أنواع هذه المخاطر فى الصفحات التالية.

3-ا- الخطر المتلازم:

يعرف مجمع المحاسبين القانونيين فى الولايات المتحدة الأمريكية الخطر المتلازم بأنه إستعداد رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات للخطأ الذى يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء فى أرصدة أخرى أو نوع معين من العمليات، وذلك مع عدم وجود إجراءات للرقابة الداخلية الخاصة به. ويكون هذا الخطر بالنسبة لبعض الحسابات أكبر من غيره من الحسابات الأخرى. وهناك العديد من العوامل التى تؤثر على الخطر المتلازم، وهذه العوامل تشتمل على استخدام التقديرات، ودرجة حساسية الحساب للخطأ، وخصائص الصناعة التى تعمل فيها المنشأة. وبصفة عامة يكون الخطر المتلازم أقل إذا كان الحساب يعتمد على أساس معاملات فعلية عما إذا كان يعتمد على تقديرات لمعاملات مستقبلية، فعلى سبيل المثال يكون الخطر أقل بالنسبة لحساب المصروفات الإيجار عنه بالنسبة لحساب مخصص الديون

(1) American Institute of Certified Public Accountants. SAS No 47, op cit.

المشــكوك فيهــا، إلى جانب أن هناك خطراً متلازماً أكبر يرتبط بالمخزون إذا كانت المنشأة موضوع المراجعة تعمل فى صناعة تتميز بالتغيرات التكنولوجية السريعة.

ومن ناحية أخرى يعرف[1] الخطر المتلازم بأنه الخطأ الذى قد يحدث فى عنصر محاسبى أو فى نوع معين من العمليات بشرط :

أ- أن يكون الخطأ جوهريا (له أهمية نسبية).

ب- ألا يكون الخطأ راجعاً إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية.

وعمومــاً فهــو الخطــر المتعلق بطبيعة العنصر أو الحساب المعين. ويــتوقف الخطــر المــتلازم على عدة عوامل أهمها طبيعة الرصيد أو النوع المعيــن مــن العمليات، حيث يكون الخطر المتلازم كبيراً كلما كان الرصيد أو الــنوع المعين من العمليات أكثر تعرضاً للخطأ المقصود أو غير المقصود. إن المخاطــر المتعــلقة بعنصــر الــنقدية تكون أكبر بكثير من المخاطر المتعلقة بالأصــول طويــلة الأجــل. ومــن ناحيــة أخرى فإن المخاطر الموجودة فى الحســابات الــتى تتضــمن مبالغ تعتمد على التقدير (مثل مخصص الديون المشكوك فيها) تكون أكبر من المخاطر الموجودة فى الحسابات التى تتضمن بيانات فعلية. و جدير بالذكر أنه يوجد بعض العوامل الخارجية التى تؤثر على الخطــر المــتلازم، مثال ذلك التطور التكنولوجى الذى يؤثر على تقادم منتج معيــن، مما يجعل المخزون عرضة للمغالاة فى قيمته بصورة تزيد عن قيمته الحقيقية. ومن العوامل الأخرى المؤثرة على الخطر المتلازم عدم كفاية رأس المال العامل اللازم للاستمرار فى العمليات.

إذا كان مراجع الحسابات يقوم بتقدير الخطر المتلازم بالنسبة لمبيعات إحدى شركات التجزئة التى يتميز نشاطها بالموسمية الشديدة. وتقوم المنشأة محــل المــراجعة بــتوظيف عــدد كبير من العاملين المؤقتين بالرغم من أن العامــلين الدائميــن يقومــون بالعمل الإضافى إلا أنهم يعملون ساعات طويلة

(1) Janet L. Colbert, " Audit Risk – Tracing The Evolution ", Accounting Horizons, (September, 1987), P 49

وغالباً ما يكونون مرهقين وذلك خلال فترات زيادة الطلب على منتجات الشركة. فى مثل هذه الحالة قد يقدر مراجع الحسابات درجة عالية من الخطر المتلازم بسبب إمكانية حدوث أخطاء من قبل رجال البيع المؤقتين غير المدربين، أو أن القائمون بالكتابة سوف يرتكبون أخطاء فى تسجيل عمليات التبادل، وكذلك خطر العمل الزائد قد يجعل الموظفين الدائمين يرتكبون أخطاء فى تسجيل وتلخيص وعرض المعلومات المالية.

وعموماً يمكن تلخيص العوامل التالية التى تؤثر على الخطر المتلازم:

- موسمية النشاط.
- نوع نشاط المنشأة محل المراجعة.
- درجة تعرض الحسابات للغش والسرقة.
- طبيعة عمليات المنشأة محل المراجعة وقيمة العناصر.
- طبيعة الأخطاء المحتملة.
- الصناعة التى تنتمى إليها المنشاة محل المراجعة.
- المركز المالى للمنشأة محل المراجعة والضغوط التشغيلية التى تتعرض لها والضغوط التنظيمية.
- معدل دوران الإدارة ومجلس الإدارة.
- تاريخ تعديل الأخطاء بالنسبة لحساب معين.
- تاريخ العمليات الكبيرة أو غير العادية التى تحدث قرب نهاية العام.
- استخدام التقديرات فى الأرقام المحاسبية.
- نوعية العاملين بالمنشأة محل المراجعة.
- التغيرات فى الإجراءات والأنظمة.
- فرص حدوث الغش أو السرقة.
- مدى صعوبة تحديد المبالغ والقيم فى السجلات المحاسبية.

ويعتبر الخطر المتلازم من أهم الأخطار التى يجب تقديرها بصورة دقيقة حيث إنه يؤثر بصورة جوهرية على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة. إن كفاءة عملية المراجعة تتأثر إذا ما تم تحديد هذا الخطر بأعلى مما يجب، حيث يتطلب ذلك مجهوداً أكبر من مراجع الحسابات والعكس صحيح.

ومـــن ناحية أخرى فإن عملية المراجعة تفقد فاعليتها إلى حد كبير إذا لم يتم تحديد الخطر المتلازم فى مستواه الملائم[1].

3-ب- خطر الرقابة :

يتعـــلق العنصـــر الثانى من عناصر خطر المراجعة بإجراءات الرقابة الداخـــلية (خطر الرقابة)، ويعرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين[2] خطر الرقابة بأنه " الخطر الناتج عن حدوث خطأ فى أحد الأرصدة أو فى نوع معيـــن مـــن العمـــليات والذى قد يكون جوهرياً إذا اجتمع مع خطأ فى أرصدة أخـــرى أو نوع آخر من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه فى وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية ".

ولا يختلف هذا النوع من الخطر عن الخطر المتلازم فى أنه لا يتوقف عـــلى مراجع الحسابات بل يعتمد على الشركة محل المراجعة حيث أن تصميم نظـــام الـــرقابة الداخلية يكون من اختصاص الشركة. ورغم أن تصميم نظام الـــرقابة الداخـــلية يكـــون من مهام الشركة محل المراجعة، إلا أن وجود هذا الـــنظام يكـــون مهمـــاً بالنسـبة لمـــراجع الحسابات الذى يقوم بتقديم بعض المقترحات والتوصيات لتحسين النظام والذى يؤثر على عمليات المراجعة فى الفـــترات القادمة. وبصفة عامة فإنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً كلما إنخفـــض إحتمال وجود أخطاء أو كلما تم إكتشافها بواسطة هذا النظام، لذلك فـــإن هذا النوع من الخطر يعتبر دالة فى كفاءة إجراءات الرقابة الداخلية فى تحقيـــق الأهـــداف المرجوة منها. ونتيجة للتحليل السابق فإن[3] خطر الرقابة يعـــرف بأنـــه " خطر فشل نظام الرقابة الداخلية فى اكتشاف الأخطاء التى قد توجـــد فى رصيد معين أو فى عملية معينة ". ويتوقف تقدير مراجع الحسابات لهـــذا النوع من الخطر على قيامه بإختبارات الإلمام وإختبارات الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة محل المراجعة.

---

(1) Janet L. Colbert, " Inherent Risk : An Investigation of Auditor's Judgments", Accounting. Organizations and Society, (Vol 13, No.2 , 1988), P. 111

(2) American Institute of Certified Public Accountants. SAS No. 47, op cit

(3) Janet L Colbert, " Audit Risk – Tracing the Evolution ", op.cit , P. 150.

3-جـ - خطر الاكتشاف :

يتعلق العنصر الثالث من عناصر خطر المراجعة بمدى فاعلية إجراءات المراجعة فى اكتشاف الأخطاء (خطر الاكتشاف). ويعرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين[1] خطر الاكتشاف بأنه هو : " الخطر الناتج من أن إجراءات المراجعة قد تؤدى بمراجع الحسابات إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات فى الوقت الذى يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء فى أرصدة أخرى أو فى نوع آخر من العمليات ".

ويعتبر هذا النوع من الخطر دالة فى إجراءات المراجعة وتطبيقها بواسطة مراجع الحسابات، وينتج هذا الخطر جزئياً من حالة عدم التأكد التى تتصف بها عملية المراجعة عندما لا يقوم مراجع الحسابات بالفحص الشامل للعمليات. وحتى فى حالة قيام مراجع الحسابات بالفحص الشامل بنسبة 100% فقد يكون هذا الخطر موجوداً. وعادة ما تكون حالات عدم التأكد ناتجة من استخدام مراجع الحسابات لإجراءات غير ملائمة أو بسبب عدم تطبيق الإجراءات بطريقة سليمة. ويتضمن خطر الاكتشاف عنصرين هما[2] :

الأول : المخاطر الناتجة عن فشل إجراءات المراجعة التحليلية فى إكتشاف الأخطاء التى لا يتم منعها أو إكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية (خطر المراجعة التحليلية).

الثانى : المخاطر المتعلقة بالقبول غير الصحيح لنتائج الإختبارات التفصيلية فى الوقت الذى يكون هناك خطأ جوهرى يوجب رفض هذه النتائج ولم يتم إكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة التحليلية، وغيرها من إجراءات المراجعة الملائمة (خطر المراجعة التفصيلية).

(1) American Institute of Certified Public Accountants. SAS No. 47, op cit

(2) American Institute of Certified Public Accountants, Audit Sampling Statement on Auditing Standards No. 39 1981.

4- علاقة أنواع خطر المراجعة ببعضها البعض :

تشـــير دراسة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلى أن الخطر المتلازم وخطر الرقابة يختلفان عن خطر الإكتشاف فى أن هذين النوعين من الأخطـــار قـــد توجـــد فى القوائم المالية نتيجة طبيعة الحسابات ومدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية بينما خطر الإكتشاف يمكن إرجاعه إلى إجراءات المـــراجعة الـــتى يقوم بها مراجع الحسابات ويمكن التأثير عليه عن طريقها. ويمكن القول بصفة عامة أن هناك علاقة عكسية بين خطر الإكتشاف وكلا من الخطـــر المـــتلازم وخطر الرقابة فكلما إنخفضت درجة تقدير الخطر المتلازم وخطـــر الرقابة التى يعتقد مراجع الحسابات بتواجدهما فى القوائم المالية كلما زاد خطر الإكتشاف الذى يتحمله مراجع الحسابات وذلك فى حالة ثبات الخطر الكـــلى لـــلمراجعة طـــبقا لـــلنموذج الـــذى قدمه مجمع المحاسبين القانونيين الأمـــريكيين. ومـــن ناحية أخرى فكلما زاد الخطر المتلازم وخطر الرقابة كلما إنخفـــض خطر الإكتشاف الذى يتحمله مراجع الحسابات. وكما سبق أن أشرنا فإنه يمكن تحديد هذه المخاطر بصورة كمية أو كمدى معين يقع بين حدين[1].

و لا يعـــتمد الخطر المتلازم على مدى الفحص الذى يقوم به مراجع الحسابات، وعلى الثقة فى نظام الرقابة الداخلية، أما خطر الرقابة فيعتمد على دقـــة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف فيه بمعنى إنه دالـــة فى كفاءة نظام الرقابة الداخلية. ولابد أن يقوم مراجع الحسابات بالجهد الضـــرورى والملائم لتقييم هذين النوعين من الأخطار وأن يكون هناك أساس مناســـب لـــتحديد قيمـــتها. ويعـــتمد تحديد خطر الإكتشاف الذى يقبله مراجع الحســـابات عند تخطيط عملية المراجعة على مستوى الجهد المبذول من قبل مـــراجع الحسابات لإكتشاف الأخطاء وكذلك على نتيجة تقييمه للخطر المتلازم وخطر الرقابة حيث أن العلاقة عكسية بين هذه المخاطر وخطر الإكتشاف كما سبق أن ذكرنا.

(1) American Institute of Certified Public Accountants. SAS No. 47 op. cit

يتضح من العرض السابق أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين يقسم الخطر النهائى لعملية المراجعة إلى ثلاثة أخطار فرعية هى، الخطر المتلازم، خطر الرقابة، خطر الاكتشاف، إلا أن " كارل وارن " [1] يقسم الخطر النهائى لعملية المراجعة إلى نوعين من الأخطار هما :

الأول : إحتمال حدوث خطا جوهرى فى القوائم المالية، وهذا النوع من الخطر يخرج عن التحكم المباشر لمراجع الحسابات مما يعنى عدم إمكانية الحصول على تأكد كامل عن خلو القوائم المالية من الأخطاء، وهناك ثلاثة محددات رئيسية لهذا النوع من الخطر هى :

أ- نزاهة إدارة المنشأة.

ب- قوة نظام الرقابة الداخلية للعميل.

جـ- الحالة الإقتصادية للمنشأة محل المراجعة.

الثانى : إحتمال الفشل فى إكتشاف خطأ جوهرى، ويدخل هذا النوع فى نطاق التحكم المباشر لمراجع الحسابات، وهناك محددان رئيسيان لهذا النوع من الخطر هما :

أ- خطر المعاينة.

ب- خطر غير ناتج عن المعاينة.

ويتمثل خطر المعاينة فى إحتمال فشل مراجع الحسابات فى إكتشاف خطأ جوهرى لأن المراجعة لا تتم إلا لجزء من المجتمع محل المراجعة وبذلك يظل إحتمال الفشل فى إكتشاف بعض الأخطاء قائماً طالما أن المجتمع لا يتم فحصه بنسبة 100%. ومن الناحية الإحصائية يعتمد خطر المعاينة على مستويات الأهمية النسبية للمراجعة ومستوى الدقة المرغوبة، ومستوى الثقة المطلوب وحجم العينة الواجب سحبه من المجتمع محل المراجعة. أما الشق الثانى من الخطر غير الناتج عن المعاينة فيتمثل فى فشل مراجع الحسابات فى إكتشاف خطأ جوهرى بسبب المشاكل المرتبطة بتفسير أو تجميع نتائج الاختبار، حتى ولو قام مراجع الحسابات بمراجعة شاملة

---

(1) Carl S Warren , op cit , PP 68 – 72.

بنسبة 100%، فإن النتائج النهائية قد لا تعطى دقة كاملة بسبب الأخطار غير الـناتجة عــن المعاينة. وعموماً فإن الإخطار غير الناتجة عن المعاينة تحدث نـتيجة عدة أسباب بعضها يرجع لمراجع الحسابات والبعض الآخر لا يتوقف عـلى إرادتــه. والأسـباب التى تتعلق بمراجع الحسابات هى سوء التخطيط والإشـراف، وعدم نزاهة العاملين، ونقض الكفاءة، وعدم الرغبة فى التعاون مع الآخرين، وأخطاء السهو.

وتـرى "جـانيت كولـبرت "[1] أن الـنوع الأول من الخطر النهائى لـلمراجعة عـند " وارن " يعتبر إلى حد ما معبراً عن الخطر المتلازم وخطر الـرقابة أمـا الـنوع الـثانى عـنده فيعبر عن خطر الإكتشاف. أما " اليوت وروجـرز"[2] فإنهمـا يقسمان الخطر النهائى لعملية المراجعة إلى نوعين من الأخطار هما :

اولا : خطـر ألفـا α: ويمثل المخاطر المترتبة على رفض القوائم المالية وهى لا تتضمن خطأ جوهرى.

ثانيا : خطر بيتا β: وهى المخاطر المترتبة على قبول القوائم المالية وتتضمن خطأ جوهرى.

ويعتـبر الخطـر من النوع الأول بمثابة أخطاء كفاءة حيث ينتج عن رفض مراجع الحسابات لفرض العدم بينما هو صحيح، ومثال ذلك عند إجراء مراجع الحسابات لإختبارات مدى الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية قد يضع درجة ثقـة منخفضـة للإعـتماد على نظام الرقابة الداخلية، بينما هى فى الحقيقة مرتفعة، وكذلك عند قيام مراجع الحسابات بإجراء إختبارات التحقق قد يرفض الرصـيد الدفـترى وهـو فى الواقـع صحيح. ويترتب على ذلك قيام مراجع الحسـابات بإختـبارات إضافية أخرى، والتوسع فى الفحص بدون مبرر وفى النهاية سيترتب على هذا الجهد الإضافى وصول مراجع الحسابات إلى النتائج الصحيحة ولكن بتكلفة أكبر مما يؤثر على كفاءة عملية المراجعة.

(1) Janet L. Colbert, " Audit Risk – Tracing The Evolution ", op. cit., P 53
(2) Robert K. Elliott and John R. Rogers, " Relating Statistical Sampling to Audit Objectives ", Journal of Accountancy, (July, 1972), PP. 49 – 54.

ويطلق على الخطر من النوع الثانى خطأ الفعالية حيث ينتج هذا الخطأ عن قبول مراجع الحسابات لفرض العدم وهو غير صحيح فى الواقع، ومثال ذلك عند إجراء إختبارات مدى الإلتزام قد يضع مراجع الحسابات درجة ثقة أكبر للإعتماد على نظام الرقابة الداخلية، بينما هى فى الحقيقة منخفضة، كذلك قد يوافق مراجع الحسابات على صحة رصيد حساب معين وهو فى الواقع يحتوى على أخطاء مما قد يؤدى إلى إتخاذ مراجع الحسابات لقرار قبول القوائم المالية، بينما يكون فيها أخطاء لم يتم إكتشافها من خلال إجراءات المراجعة التى قام بها، وسيؤثر هذا بالطبع على فعالية عملية المراجعة.

ويتضح مما سبق أن الخطأ فى تقدير الخطر من النوع الثانى يعد أكثر خطورة فى المراجعة من الخطر من النوع الأول لأن الخطر فى تحديد الخطر من النوع الثانى يرتبط بفعالية المراجعة والهدف الأساسى من المراجعة وهو إبداء الرأى.

5- مسئولية مراجع الحسابات فيما يتعلق بالاخطاء واوجه عدم الانتظام فى الولايات المتحدة الامريكية وعلاقة ذلك بخطر المراجعة :

أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين فى سنة 1988 تقريره رقم 53 عن مسئولية مراجع الحسابات عن إكتشاف وتحديد الأخطاء وأوجه عدم الانتظام [1]. ويختلف ما جاء فى هذا التقرير عن ما جاء فى النشرة السابقة للمجمع رقم 47 والتى تم فيها دمج الخطأ Error وأوجه عدم الانتظام Irregularities فى مصطلح واحد هو الخطأ. وأن التقرير رقم 53 يفصل بين الأخطاء وأوجه عدم الانتظام على أنهما نوعان من الأخطاء يجب أن يأخذهما مراجع الحسابات فى الاعتبار عند تخطيط عملية المراجعة وفحص القوائم المالية بغرض إبداء الرأى المهنى فيها. وقد أشار هذا التقرير إلى أن

(1) American Institute of Certified Public Accountants. the Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities - Statement on Auditing Standards No 53. 1988

معيــار بــذل العناية المهنية يجب أن يعطى إهتماماً متزايداً لإكتشاف الأخطاء وأوجه عدم الانتظام فى القوائم المالية محل الفحص.

وتشــير لفظــة أخطاء Errors طبقاً لهذا التقرير إلى تحريفات أو ســوء عرض Misstatement أو حذف Omission معلومات ضرورية تتمثل فى مــبالغ أو إفصاحات فى القوائم المالية دون قصد، وقد تشمل هذه الأخطاء على ما يلى :

1- أخطاء فى جمع أو تشغيل البيانات المحاسبية التى تستخدم كأساس لإعداد القوائم المالية.

2- وجــود تقديــرات محاسبية غير صحيحة ناتجة عن المبالغة فى تقدير أو تفسير الحقائق.

3- أخطــاء فى تطــبيق المــبادئ المحاسبية سواء فى تقديرات مبالغ معينة أو وصف عمليات معينة أو الإفصاح عنها فى القوائم المالية.

ويلاحظ أن هذه الأخطاء لا تشتمل على الآثار المترتبة على إستخدام مبادئ محاسبية غير ملائمة مثل الاحتفاظ بسجلات محاسبية على أساس نقدى أو عــلى أســاس أحكام قانون الضرائب وتعديل هذه السجلات دورياً بغرض إعداد القوائم المالية بما يتمشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

أمــا اصطلاح أوجه عدم الانتظام Irregularities فيشير إلى تحريف أو حــذف معلومات ضرورية تتمثل فى مبالغ أو إفصاحات فى القوائم المالية بقصــد، أو تعمد إعداد قوائم مالية مضللة تتضمن غشاً إدارياً، وأحياناً تقييم الأصول بطريقة غير سليمة. وقد تشتمل أوجه عدم الانتظام على ما يلى :

1- تزويــر أو تغيير السجلات المحاسبية أو تزوير فى المستندات التى تعتمد عليها القوائم المالية.

2- ســوء عرض أو حذف بعض الأحداث أو المبادلات أو المعلومات الأخرى الهامة عند إعداد القوائم المالية.

3- ســوء تطــبيق مــتعمد للمبادئ المحاسبية سواء فى تقدير مبالغ معينة أو وصف عمليات معينة أو الإفصاح عنها فى القوائم المالية.

وعموماً فإن العامل الهام للتفرقة بين الأخطاء وأوجه عدم الانتظام هو ما إذا كان سبب التحريف أو الحذف فى القوائم المالية متعمداً أو غير متعمد. ويتوقف ذلك على نية إدارة المنشأة وعادة يصعب تحديدها خاصة فى الأمور التى تختص بتقديرات محاسبية أو تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. فعلى سبيل المثال إن سوء تقدير عنصر محاسبى معين قد يترتب عليه تحريف غير متعمد أو متعمد بهدف جعل القوائم المالية مضللة.

وتجدر الإشارة فى هذا الصدد أن إجراءات المراجعة التى تكون فعالة لإكتشاف حالات التحريف غير المتعمد قد لا تكون فعالة لإكتشاف حالات التحريف المتعمد، لأن حالات التحريف المتعمد يمكن إخفاؤها من خلال التواطؤ بين العاملين بالمنشأة محل المراجعة وأطراف أخرى أو فيما بين إدارة المنشأة أو العاملين فيها.

4- يجب أن يمارس مراجع الحسابات فى مجال إكتشاف الأخطاء ما يلى :

أ- بذل عناية مهنية ملائمة فى تخطيط إجراءات المراجعة وتقييم النتائج.

ب- أن يكون لديه الدرجة المناسبة من الشك المهنى لتحقيق ضمان معقول أن الأخطاء وأوجه عدم الانتظام الجوهرية سيتم إكتشافها.

وحيث أن الرأى المهنى فى القوائم المالية يعتمد على مفهوم الضمان المعقول فإن وجود مراجع الحسابات ليس ضماناً، ولا يؤسس تقريره ضماناً على عدم وجود أخطاء أو تحريف، ولهذا فإن إكتشاف وجود تحريف بالقوائم المالية لا يدل على عدم ملائمة تخطيط وآداء أو حكم مراجع الحسابات فى هذا الصدد.

6- نماذج تقدير خطر المراجعة

يمكن تقسيم نماذج قياس خطر المراجعة إلى مجموعتين من النماذج، وتتمثل المجموعة الأولى فى النموذج الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين، أما المجموعة الثانية من النماذج فهى تلك التى إقترحها الكتاب، وسنعرض فيما يلى لهذين النوعين من النماذج.

6-أ- نموذج مجمع المحاسبين القانونيين الامريكيين .

يعتـــبر مجمـــع المحاســـبين القانونيين الأمريكيين من أكثر المنظمات المهـــنية التى أولت موضوع تقدير خطر المراجعة إهتماماً كبيراً فى السنوات الأخيـــرة حيـــث أصـــدر المجمـــع تقريـــرين فى هـــذا الموضوع. لقد أصدر المجمـــع الـــتقرير رقم 39 لسنة 1981 والذى تم تعديله فى التقرير رقم 47 لســـنة 1983، وســـنعرض لهذين التقريرين مع التركيز على الجانب الخاص بتقدير خطر المراجعة.

ويتضمن التقرير 39 لسنة 1981 [1] نموذجاً لتقدير المخاطر النهائية لعمـــلية المـــراجعة، ويـــتم تقدير هذه المخاطر طبقاً لهذا النموذج بالمعادلة التالية :

$$خ_{ن} = خ_{ر} \times خ_{ت} \times خ_{ف}$$

حيث أن :

خ ن = المخاطر النهائية للمراجعة.

خ ر = خطر الرقابة.

خ ت = خطر الإكتشاف المتعلق بالمراجعة التحليلية.

خ ف = خطر الإكتشاف المتعلق بالمراجعة التفصيلية.

ويعـــنى هـــذا الـــنموذج أن المخاطـــر النهائية لعملية المراجعة هى الإحـــتمال المشترك الناتج من حاصل ضرب مخاطر الرقابة ومخاطر المراجعة التحليلية ومخاطر المراجعة التفصيلية. ويتجاهل النموذج السابق الذى إقترحه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين الخطر المتلازم أو بمعنى آخر يفترض إنـــه مساوى للواحد الصحيح. معنى ذلك أن النموذج السابق يفترض أن هناك خطـــأ جوهـــرى يولـــده الحســـاب ويستبعد إحتمال عدم وجود أى أخطاء فى الحســـاب المعيـــن أو النوع المعين من العمليات. ويعتبر هذا الإفتراض شديد

---

(1) American Institute of Certified Public Accountants, SAS No. 39, op. cit.,

التحفظ وبالتالى لم يتضمن النموذج جميع العناصر المؤثرة على مخاطر المراجعة، كما يفترض أن مكونات المخاطر النهائية مستقلة عن بعضها البعض. ومن ناحية أخرى لم يفرق النموذج بين الأخطاء وأوجه عدم الانتظام فى تقدير مخاطر المراجعة والتى سبق الإشارة إليها.

ونظراً للإنتقادات التى وجهت إلى النموذج الذى تضمنه التقرير رقم 39 لسنة 1981 فقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين تقريره الثانى رقم 47 لسنة 1983 لتعديل ما جاء فى التقرير 39 والذى أهتم بمخاطر عملية المراجعة والأهمية النسبية[1].

وقد استهدف هذا التقرير الجديد إلى تقديم مجموعة من الإرشادات التى يجب أن يأخذها مراجع الحسابات فى الاعتبار عند تعامله مع مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وذلك عند القيام بتخطيط عملية المراجعة وفحص القوائم المالية، طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً.

وقد أوضح هذا التقرير الجديد أن خطر المراجعة والأهمية النسبية يؤثران على ممارسة المهنة طبقاً لمعايير المراجعة، خاصة معايير الفحص الميدانى ومعايير إعداد التقرير، ويكون هذا التأثير واضحاً فى التقرير المهنى الذى يعده مراجع الحسابات فى نهاية عملية المراجعة والذى يتضمن إبداء رأيه المهنى على تلك القوائم. ويعرف هذا التقرير خطر المراجعة كما سبق أن ذكرنا بأنه، الخطر الناتج من فشل مراجع الحسابات- دون أن يدرى - فى التحفظ Modify فى رأيه عن القوائم المالية عندما تكون معدة بطريقة غير سليمة، كما أوضح التقرير أن القوائم تكون معدة بطريقة غير سليمة عندما تحتوى على أخطاء Errors أو أوجه عدم إنتظام Irregularities ويؤثر ذلك بدرجة كبيرة ومهمة على مدى صحة تلك القوائم. وتنتج هذه الأخطاء أو أوجه عدم الانتظام من سوء تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أو البعد عن الحقيقة أو حذف معلومات ضرورية، ويتضمن مصطلح الخطأ فى هذا الصدد كل هذه الأخطاء وأوجه عدم الإنتظام. ويتطلب التقرير من مراجعى

(1) American Institute of Certified Public Accountants. SAS No. 47. op cit,.

الحسابات أن يخططوا عملية المراجعة، بحيث يكون خطر المراجعة عند أدنى مستوى ممكن ومناسب لإصدار الرأى على القوائم المالية محل الفحص.

وقــد تضمن هذا التقرير الجديد تعديلاً للنموذج الذى اقترحه المجمع فى الــتقرير رقم 39 لسنة 1981 حيث وصف النموذج الأصلى بأنه يعبر عن العلاقة العامة بين عناصر المخاطر التى تتعلق بتقييم مراجع الحسابات للرقابة الداخــلية المحاســبية وإجــراءات المراجعة التحليلية والاختبارات التفصيلية وغيــرها مــن الإختبارات. لقد أوضح المجمع أن الهدف من النموذج السابق ليــس مجــرد وضـــع معادلـــة تتضـــمن جميع العوامل التى تؤثر على تحديد المكونـــات الفــردية لإخطـــار المـــراجعة، ومـــع ذلك فقد يجد بعض مراجعى الحسابات هذا النموذج مفيداً عند التخطيط لمستويات المخاطر التى تتلائم مع إجراءات المراجعة.وذلك للوصول إلى درجة المخاطر التى يقبلها المراجع.

ويـــأخذ النموذج الذى اقترحه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين فى التقرير رقم 47 لسنة 1983 الصورة التالية :

$$\text{خ}_{\text{ن}} = \text{خ}_{\text{م}} \times \text{خ}_{\text{ر}} \times \text{خ}_{\text{ت}} \times \text{خ}_{\text{ف}}$$

حيث أن :

$\text{خ}_{\text{م}}$: هى الخطر المتلازم.

ويلاحـــظ مـــن اســـتعراض هذا النموذج المعدل أن المجمع حاول أن يتفادى الإنتقادات الشديدة الموجهة إلى النموذج السابق خصوصاً فيما يتعلق بإعتـــبار أن الخطر المتلازم مساوياً للواحد الصحيح. وقد قام المجمع بوضع الخطـــر المـــتلازم فى هـــذا الـــنموذج الجديد لتصبح المخاطر النهائية لعملية المـــراجعة هى الاحـــتمال المشـــترك الناتج من حاصل ضرب الخطر المتلازم وخطـــر الـــرقابة ومخاطـــر المراجعة التحليلية ومخاطر المراجعة التفصيلية. ونـــتيجة لذلـــك فقد قام هذا النموذج الجديد بتعديل أحد الإفتراضات التى يقوم عليها النموذج السابق مع بقاء الإفتراضات الأخرى كما هى.

وعلى الرغم من أن النموذج المعدل الذى عرضه المجمع فى التقرير رقـم 47 لسنة 1983 قد حاول تلافى الإنتقادات الموجهة إلى النموذج السابق الـوارد فى النشـرة رقـم 39 لسـنة 1981 إلا أنه تعرض بدوره لعديد من الإنتقادات على نحو ما سنرى بعد قليل.

ولتوضـيح كيفية إستخدام هذا النموذج نفترض أن مراجع الحسابات يقـوم بـتقدير الخطر المتلازم (خ م) وخطر الرقابة الداخلية (خ ر) ثم يخطط ويـنفذ إختـبارات الفحـص الأساسية (سواء إجراءات المراجعة التحليلية أو الإجراءات التفصيلية) بتوليفات مختلفة لتخفيض خطر المراجعة إلى المستوى الملائم. ونتيجة لذلك فإن مدى وحجم إختبارات الفحص الأساسية يتوقف على تقديـر مـراجع الحسابات لكل من الخطر المتلازم، وفعالية إجراءات الرقابة الداخـلية، فـفى حالــة وجود خطر متلازم مرتفع وإجراءات رقابة غير فعالة سـيكون حجم إختبارات الفحص الأساسية أكبر من حجمها عن حالة إنخفاض تقدير مراجع الحسابات للخطر المتلازم ووجود إجراءات رقابة داخلية فعالة.

وقـد أوضــحت إحــدى الدراسات [1] إمكانية استخدام النموذج الذى إقـترحه مجمـع المحاسـبين القانونيين الأمريكيين فى تقريره رقم 47 لسنة 1983 فى تصميم إختبارات الفحص الأساسية (مراجعة العمليات والأرصدة) على النحو التالى :

$$خ_{ن} = خ_{م} \times خ_{ر} \times خ_{ك}$$

حيـث أن خ ك تعبر عن كل من مخاطر الإكتشاف المتعلقة بالمراجعة التحليلية (خت) والمتعلقة بالمراجعة التفصيلية (خ ف).

$$خ_{ك} = \frac{خ_{ن}}{خ_{م} \times خ_{ر}}$$

(1) Larry F. Konrath. Auditing Concepts and Applications: A Risk Analysis Approach. New York. N.Y. West Publishing Company, 1989, PP 198 – 199.

فـــإذا كانت خ ر = 70% ، خ م = 50% ، خ ن = 10% وهى تعبر عن المستوى المقبول من جانب مراجع الحسابات لخطر المراجعة النهائية.

$$\text{فإن } خ_ك = \frac{\%10}{\%50 \times \%70} = \%29 \text{ تقريباً.}$$

معنى ذلك أن خطر الإكتشاف الخاص بالمراجعة التحليلية والمراجعة التفصـــيلية = 29% ويستخدم هذا المستوى من الخطر كمدخلات لتحديد حجم إختـــبارات الفحـــص الأساسية الواجب إستخدامها لتقييم مدى ملائمة عنصر معين من عناصر القوائم المالية.

وبصـــفة عامـــة يمكـــن القول أن كثير من المراجعين لا يستخدمون الـــتقدير الكـــمى لمخاطر المراجعة فى الممارسة العملية، ويستخدمون التقدير غيـــر الكـــمى (الوصفى). وفى ظل هذا التقدير الشخصى يتم تقدير مستوى الخطـــر المـــتلازم بأنـــه خطر مرتفع أو متوسط أو منخفض وكذلك يتم تقدير مخاطـــر الرقابة الداخلية بنفس الطريقة، وبناءاً على ذلك يتم إستنتاج مخاطر الإكتشـــاف. ويـــتفق ذلـــك مع ما جاء فى التقرير رقم 47 حيث أوضح مجمع المحاســـبين القانونيين الأمريكيين أنه يمكن التعبير عن المخاطر بصورة كمية أو غير كمية.

وقـــد تعـــرض الـــنموذج الـــذى إقترحه مجمع المحاسبين القانونيين الأمـــريكيين إلى كـــثير من الإنتقادات من جانب كثير من الكتاب، فقد أوضحت إحـــدى الدراســـات[1] أن هذا النموذج الجديد بإدخاله الخطر المتلازم مع باقى عناصر الخطر، وإعتبار الخطر الكلى هو محصلة حاصل ضرب جميع العناصر يؤدى إلى تخفيض غير مقبول للمخاطر الكلية التى تضمنتها عملية المراجعة. ومـــن ناحيـــة أخـــرى فقـــد إنتقد بعض الكتاب[2] الإفتراض الخاص بإستقلال

(1) Donald A Leslie, " An Analysis of The Audit Framework Focusing on Inherent Risk & The Role of Statistical Sampling on compliance Testing ", Auditing Symposium VII, University of Kansas, May, 1984, PP 89 – 125

(2) Barry E. Cushing, and James K Lobbecke, op. cit., PP 29 – 30.

مكونـــات المخاطر النهائية عن بعضها البعض حيث يعتبر ذلك قصوراً جوهرياً فى النموذج لأن ذلك يعنى عدم وجود علاقة سببية بين أخطاء من نوع معين وأخطـــاء من نوع آخر، وهذا الإفتراض غير واقعى فى مجال المراجعة وذلك للأسباب التالية :

أ- أن الخطـــر المتلازم يعتمد على خطر الرقابة، فالخطر المتلازم يعبر عن إحـــتمال حـــدوث الخطـــأ قـــبل تطبيق أى إجراءات للرقابة عليه - ومن الطـــبيعى أنه إذا كانت مخاطر الرقابة كبيرة فإن ذلك ينعكس على الخطر المـــتلازم بصـــورة أو بأخرى، فإذا لم تكن هناك إجراءات فعالة للرقابة الداخلية فإن إحتمال حدوث أخطاء متعمدة أو غير متعمدة يكون كبيرا.

ب- تعـــتمد مخاطـــر المراجعة التحليلية على مخاطر الرقابة، وذلك لأن بعض إجـــراءات المراجعة التحليلية - مثل تحليل الإتجاه - تفترض أن البيانات المســـتخدمة فى التحليل صحيحة، ويكون هذا الإفتراض صحيحاً فقط إذا كانت مخاطر الرقابة منخفضة.

جـــ- تعتمد مخاطر المراجعة التفصيلية على مخاطر الرقابة،ولعل ذلك يمكن تفســـيره بالقاعدة العامة التى تقضى بأن إمكانية الإعتماد على قرينة أو دليل معين تزداد إذا كان هناك نظام جيد للرقابة الداخلية، وعلى ذلك فإذا كانت مخاطر الرقابة كبيرة، فإن هذا يؤدى بالضرورة إلى تخفيض فعالية إختبارات تفصيلية معينة.

ونـــتيجة لهـــذه الإنـــتقادات فقد إقترح بعض الكتاب أن يعتمد نموذج تقديـــر المخاطر النهائية للمراجعة على الإحتمالات الشرطية بدلاً من استخدام الإحـــتمالات المشتركة. ويتفق هذا الرأى مع الممارسة المهنية والتى تتضمن تحديد العناصر ذات الطبيعة الخاصة والتى تحتاج لعناية خاصة أثناء التخطيط لعمـــلية المراجعة، كما أنه سليم من الناحية الرياضية. وتجدر الإشارة فى هذا الصـــدد إلى أن التقرير رقم 47 لسنة 1983 يعترف بوجود علاقة سببية بين مكونـــات المخاطـــرة النهائية لمهنة المراجعة فكان من باب أولى أن يستخدم النموذج المقترح الإحتمالات الشرطية وليست الاحتمالات المشتركة.

وأخيــراً فقــد أوضــح بعض الكتاب[1] أن النموذج الذى قدمه مجمع المحاســبين القانونيين الأمريكيين هو مجرد تجريد لعملية المراجعة قد يبتعد عــن الواقــع، فهو يفترض وجود مخاطر محددة وهى تلك المتعلقة بالأخطاء الجوهــرية بيــنما الواقع أن حدوث الأخطاء يخضع لتوزيع إحتمالى مستمر. ومن الناحية النظرية فإن مراجع الحسابات يبدأ بتوزيع إحتمالى أولى لحدوث الخطأ وذلك بناءاً على تقديره للخطر المتلازم ومخاطر الرقابة ثم يقوم بتعديل هذا التوزيع الإحتمالى كلما حصل على أدلة وقرائن جديدة.

6-ب النماذج التى إقترحها بعض الكتاب لتقدير خطر المراجعة :

كــان مــن نتيجة الإنتقادات الموجهة إلى النموذج الذى قدمه مجمع المحاســبين القــانونيين الأمــريكيين الذى سبق عرضه أن قدم أحد الكتاب[2] نموذجــاً آخــر للتغلب على تلك الإنتقادات. ويفترض هذا النموذج الجديد أن المخاطــر النهائية لعملية المراجعة هى إحتمال شرطى يخضع لقاعدة " بايز " الإحصــائية. ويفــترض هذا النموذج الجديد إمكانية وجود علاقة سببية بين مكونــات مخاطر المراجعة. إن إستخدام أسلوب الإحتمالات الشرطية يتفق مع طبيعة عملية المراجعة، وذلك نتيجة للأسباب التالية :

أ- أن طبيعة عملية المراجعة تمثل مجالاً للفحص والإثبات يقوم على القرينة والــبرهان والــتى تتطلب الحكم الشخصى من مراجع الحسابات لتجميع الأدلــة المناسبة والكافية وتقييمها وذلك لتحديد درجة الثقة فى الفروض التى يقوم بالتحقق منها.

ب- ومن ناحية أخرى أدى اعتماد مراجع الحسابات على المراجعة الإختبارية كأســاس لعملــه إلى الاهتمام بالأساليب الإحصائية بهدف الحصول على عيــنة ممثلة للمجتمع تمثيلاً سليماً، وتقدير مخاطر المراجعة فى صورة كميــة، ولا تعتــبر هــذه العيــنة هى المصدر الوحيد لمعلومات مراجع

---

(1) إســماعيل إبــراهيم جمعة . " تقدير المخاطرة فى عملية المراجعة – نموذج مقترح – مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية (العدد الأول، 1989).

(2) Donald A Leslie, op cit., PP 89 – 125

الحسابات التى يعتمد عليها فى قراره قبول أو رفض القوائم المالية. أنه يوجـد مصادر أخرى للمعلومات متاحة لمراجع الحسابات بخلاف العينة مـثل أوراق العمل فى السنوات السابقة، ونتائج إختبارات مدى الإلتزام ... إلخ.

ونتيجة لذلك فإن أسلوب الإحتمالات الشرطية سوف يوفر إطاراً كمياً يعمـل من خلاله مراجع الحسابات للمزج بين نتائج فحص العينة والمعلومات الأخـرى، كما يتطلب هذا الأسلوب معلومات سابقة لمتخذ القرار، ويتفق هذا مع طبيعة عملية المراجعة.

جـ- تنطوى عملية المراجعة وعملية إبداء الرأى المهنى لمراجع الحسابات فى مـدى صـحة القوائم المالية على معلومات غير كاملة ولكنها كافية وذات طبيعة إحتمالية، إلا أن مراجع الحسابات يعمل فى ظروف عدم تأكد أو مخاطـره. ويعتـبر أسلوب الإحتمالات الشرطية من النماذج الملائمة الـتى يمكن إستخدامها فى حالة إتخاذ القرارات فى ظروف عدم التأكد أو المخاطرة.

ويـتم تقديـر خطـر المراجعة طبقاً لهذا النموذج بإستخدام المعادلة التالية :

$$خ = \frac{م \times ق \times ت \times ف}{(م \times ق \times ت \times ف) + (1-م)}$$

حيث أن :

خ = خطر المراجعة.

م = إحتمال وجود خطر متلازم وعدم إكتشافه.

ق = إحتمال فشل إجراءات الرقابة فى إكتشاف الخطأ.

ت = إحتمال فشل إجراءات المراجعة التحليلية فى إكتشاف الخطأ.

ف = إحتمال فشل إجراءات المراجعة التفصيلية فى إكتشاف الخطأ.

فبفرض أن م = 0.25 ، ق = 0.30 ، ت = 0.40 ، ن = 0.25

وباســتخدام المعادلة السابقة فإن الخطر النهائى للمراجعة يتم تحديده على النحو التالى :

$$خ = \frac{0.25 \times 0.40 \times 0.30 \times 0.25}{(0.25-1) + (0.25 \times 0.40 \times 0.30 \times 0.25)}$$

$$= \frac{0.0075}{0.75 + 0.0075}$$

$$= 0.0099$$

أى أن الخطر النهائى لعملية المراجعة طبقاً لهذا النموذج يتحدد على النحو التالى :

$$= \frac{\text{الإحتمال المشترك لوجود خطأ وعدم إكتشافه}}{\text{الإحتمال المشترك لوجود خطأ وعدم إكتشافه}+\text{(احتمال عدم وجود خطر متلازم أصلاً)}}$$

يتضـــح مـــن إســـتعراض هـــذا النموذج أنه أخذ الخطر المتلازم فى الإعتبار سواء عند تخطيط عملية المراجعة أو فى عملية تقييم الأدلة، ويؤدى ذلك إلى إقتراب مراجع الحسابات من تحقيق أهدافه. ويترتب على أخذ الخطر المـــتلازم بالصـــورة الواردة فى هذا النموذج فى مرحلة التخطيط والتقييم إلى تخطيط عملية المراجعة وتقييم الأدلة على أساس الخطر الفعلى وليس المقدر.

ويمكـــن القـــول أن هـــذا النموذج قد تغلب على بعض أوجه القصور الخاصـــة بالـــنموذج الـــذى قدمه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين فى تقريـــره رقـــم 47، وخاصـــة تـــلك المتعـــلقة بإســـتقلال المكونات النهائية لمخاطـــر المـــراجعة. وبالإضـــافة إلى ذلك فقد استخدام هذا النموذج أسلوب الإحـــتمالات الشـــرطية وهى الأقـــرب إلى طـــبيعة عملية مراجعة الحسابات. إلا أن هـــذا الـــنموذج ما زال يؤخذ عليه أنه يفترض أن أى مجتمع خال من

الأخطـــاء فإن نتائج عملية المراجعة ستؤدى دائماً إلى قبوله، وأن أى مجتمع به أخطاء سوف تؤدى إختبارات المراجعة إلى رفضه. ولا يؤيد الواقع العملى هـذا الإفـتراض حيــث يحدث أن يرفض مراجع الحسابات على سبيل الخطأ مجــتمعا خاليـــا من الأخطاء الجوهرية، بسبب قصور فى إجراءات المراجعة ذاتها. ومن ناحية أخرى فإنه من الانتقادات الأخرى الموجهة إلى هذا النموذج أنه لم يفرق بين الأخطاء وأوجه عدم الانتظام.

وقــد حــاولت دراســة أخرى[1] التغلب على هذه الإنتقادات، وبصفة خاصـــة إحــتمال الرفض غير الصحيح نتيجة إجراءات المراجعة، وبناءاً على ذلــك فــإن هــذا النموذج الجديد يفترض وجود نوعين من مخاطر المراجعة التحليلية وهى :

المخاطــر المترتـــبة عـــلى الفشل فى إكتشاف خطأ جوهرى موجود (ولنعـــبر عنها بالرمز $ت_1$). والمخاطر المترتبة على قرار مراجع الحسابات بـــرفض القوائـــم المالية على ضوء نتائج المراجعة التحليلية فى الوقت الذى تكون فيه خالية من الخطأ (ولنعبر عنها بالرمز $ت_2$). وبنفس الطريقة يكون هناك نوعين من مخاطر المراجعة التفصيلية $ف_1$ ، $ف_2$.

وبـــأخذ هذه المخاطر فى الإعتبار فإن معادلة تقدير المخاطر النهائية لعملية المراجعة سوف تكون مماثلة للمعادلة التى قدمها النموذج السابق فيما عـدا إضافة عوامل خطر الرفض غير الصحيح سواء نتيجة عملية المراجعة التحليـــلية أو المـــراجعة التفصيلية، وبناءاً عليه تظهر معادلة تحديد المخاطر النهائية للمراجعة طبقاً لهذا النموذج فى المعادلة التالية :

$$خ = \frac{م \times ق \times ت_1 \times ف_1}{(م \times ق \times ت_1 \times ف_1) + \{(1 - م) \times (1 - ت_2) \times (1 - ف_2)\}}$$

---

[1] William R Kinney. Jr. " Discussant's Response to an Analysis of The Audit Framework Focusing on Inherent Risk and The Role of Statistical Sampling in Compliance Testing ", Auditing Symposium VII, University of Kansas. May. 1984. PP. 126 – 132

ويعتبر التعبير عن هذا النموذج على الصورة التالية :

خ = الإحتمال المشترك للقبول غير الصحيح للقوائم المالية التى تنطوى على خطأ جوهرى
———————————————————————
الإحتمال المشترك للقبول غير الصحيح للقوائم المالية التى تنطوى على خطأ جوهرى + الإحتمال المشترك للقبول الصحيح للقوائم المالية

وباستخدام نفس البيانات التى تم إفتراضها فى النموذج السابق مع إفتراض أن :

$ت_1 = 0.40$ ، $ت_2 = 0.05$ ، $ف_1 = 0.25$ ، $ف_2 = 0.10$، فإنـــه يمكن تقدير المخاطر النهائية للمراجعة كما يلى :

$$خ = \frac{0.25 \times 0.40 \times 0.30 \times 0.25}{\{ (0.10 -1) \times (0.05 -1) \times (0.25-1) \} + (0.25 \times 0.40 \times 0.30 \times 0.25)}$$

$$= \frac{0.0075}{0.6413 + 0.0075} = 0.0116$$

واضـــح مـــن إســـتعراض هـــذا النموذج أنه يقترب من واقع عملية المـــراجعة بصورة أكبر من النموذج السابق عليه خاصة أنه يأخذ فى الإعتبار إحـــتمال عدم وجود خطأ جوهرى، إلا أنه مع ذلك ما زال يتضمن بعض أوجه القصـــور. فقد إقتصر هذا النموذج على إحتمال الرفض غير الصحيح لمجتمع خـــالٍ مـــن الأخطـــاء بناءاً على نتائج المراجعة التحليلية والتفصيلية وتجاهل إحـــتمال التوســـع فى إختبارات المراجعة التفصيلية نتيجة عدم الإعتماد على إجـــراءات الـــرقابة الداخـــلية، كمـــا أنـــه يفترض أن أى خطأ جوهرى يمكن إكتشـــافه دائمـــاً إذا مـــا شـــك مراجع الحسابات فى وجوده سواء من خلال إجـــراءات الـــرقابة الداخلية أو من خلال المراجعة التحليلية الأمر الذى قد لا يتحقق دائماً. وبالإضافة إلى ذلك، فإن هذا النموذج يتجاهل الحالات التى يعتقد فيهـــا مـــراجع الحسابات أن أى خطأ قد تم إكتشافه وأن القوائم المالية قد تم.

تعديلها فى الوقت الذى تكون فيه هذه التعديلات غير كافية، بحيث تظل القوائم المالية تحتوى على خطأ جوهرى، وأخيراً فإن هذا النموذج يتجاهل ضرورة التمييز بين المخاطر الفعلية والمخاطر المخططة شأنه فى ذلك شأن النماذج الأخرى. كما أنه من ناحية أخرى تجاهل التفرقة بين الخطأ وأوجه عدم الانتظام مثل النموذج السابق عليه.

وللتغلب على تلك الإنتقادات وفى نفس الوقت أخذ التفرقة بين الأخطاء وأوجه عدم الانتظام التى أوضحها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين فى نشرته رقم 53 لسنة 1988 فى الاعتبار قامت إحدى الدراسات[1] بتقديم نموذج جديد لتحديد مخاطر المراجعة. وقد عرفت هذه الدراسة الجديدة خطر المراجعة بأنه احتمال عدم إكتشاف التحريفات الجوهرية Misstatements، وقد قامت هذه الدراسة بتحديد تقديرات مستقلة لكل من:

خطر المراجعة غير الإستراتيجى ($خ_1$) Nonstrategic Audit Risk الذى يظهر نتيجة التحريفات غير المتعمدة وتسمى أخطاء Errors.

خطر المراجعة الإستراتيجى ($خ_2$) Strategic Audit Risk والذى يظهر نتيجة التحريفات المتعمدة وتسمى أوجه عدم انتظام Irregularities.

وقد تم تحديد المكونات الثلاثة لخطر المراجعة وهى الخطر المتلازم وخطر الرقابة وخطر الإكتشاف فى هذه الدراسة كما جاءت فى التقرير رقم 39 والتقرير رقم 47 الصادرين عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين. وجدير بالذكر أن تلك النماذج المقدمة من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين قدمت نموذجاً لقياس خطر المراجعة لم يأخذ فى الإعتبار إحتمال قيام المنشأة محل المراجعة بإرتكاب بعض الأخطاء المتعمدة فى القوائم المالية. وقد أكدت تلك الدراسة الجديدة أنه مع تزايد مسئولية مراجع الحسابات عن تقديم درجة معقولة من التأكد عن إكتشاف التحريفات المتعمدة،

(1) Toshiyuki Shibano, " Assessing Audit Risk from Errors and Irregularities ", Journal of Accounting Research Supplement 1990 PP. 110 – 140

فــإن مهــنة المــراجعة تحــتاج إلى نمــوذج يأخذ فى الإعتبار صراحة هذه الــتحريفات المتعمدة كأساس لبناء نموذج أكثر شمولاً لتقدير خطر المراجعة. وقــد أدرك مجمــع المحاســبين القانونيين الأمريكيين أهمية أخذ التحريفات المــتعمدة فى الاعتــبار عــندما أشــار إلى أن إجراءات المراجعة الفعالة فى إكتشــاف الــتحريفات غيــر المــتعمدة قد لا تكون فعالة بالنسبة للتحريفات المتعمدة. وقد حاولت هذه الدراسة الجديدة بناء نموذج لتقدير خطر المراجعة لا يقتصر على تحديد خطر الفشل فى إكتشاف الأخطاء الجوهرية فقط بل يقوم أيضاً بتقدير الفشل فى إكتشاف أوجه عدم الانتظام.

وتقوم هذه الدراسة على تصنيف الحسابات وفقاً لمدى حساسيتها أو مــدى تعرضــها لأوجــه عــدم الانتظام، فيقوم مراجع الحسابات بتقدير خطر المراجعة غير الإستراتيجى لكل الحساب وهو إحتمال الفشل فى إكتشاف الخطأ Error. وبالإضــافة إلى ذلــك يقوم مراجع الحسابات بتقدير خطر المراجعة الإســتراتيجى وهــو إحتمال الفشل فى إكتشاف أوجه عدم الانتظام. ويتم ذلك بإســتخدام معادلــة تحديــد الخطــر التى قدمها مجمع المحاسبين القانونيين الأمــريكيين فى الــتقرير رقــم 47 حيث يكون نموذج خطر المراجعة لحساب معين على إنه ناتج ثلاثة عناصر هى :

$$خ = م \times ق \times ك$$

حيث أن :

م هى الخطر المتلازم : وهو إحتمال يقدره مراجع الحسابات لوجود أخطــاء جوهــرية أو أوجــه عدم إنتظام قبل الأخذ فى الاعتبار درجة فعالية وكفاءة إجراءات الرقابة الداخلية.

ق هى خطــر الــرقابة : وهو إحتمال يقدره مراجع الحسابات بأن الأخطــاء الجوهــرية وأوجــه عدم الانتظام لن يتم إكتشافها عن طريق نظام الرقابة الداخلية.

ك هى خطر الإكتشاف : وهى إحتمال أن إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية لن تكتشف الأخطاء وأوجه عدم الانتظام ويتوقف هذا على احتمال وقوع أخطاء وأوجه عدم انتظام لم تنجح إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية فى إكتشافها.

ويكون خطر المراجعة هو ناتج هذه العناصر الثلاثة وهو الاحتمال المشترك لحدوث أخطاء أو أوجه عدم انتظام تفشل نظم الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة فى إكتشافها.

وطالما إتفق على أن محددات خطر المراجعة تختلف من حساب إلى آخر، فإنه ينبغى أن يقوم مراجع الحسابات بتقدير خطر المراجعة لكل حساب على حدة وتجميع خطر المراجعة لكل الحسابات لتقدير خطر المراجعة الإجمالى.

فعلى سبيل المثال فإن تقدير خطر الرقابة سيختلف من حساب إلى آخر إعتماداً على مدى فعالية وكفاءة الرقابة الداخلية بالنسبة لكل حساب وكذلك فإن العوامل التى تؤثر فى الخطر المتلازم مثل درجة حساسية الحساب للخطأ من الممكن أيضا أن تختلف من حساب لآخر، وبالتالى فمن الطبيعى أن يختلف الخطر المتلازم للحسابات المختلفة فى نفس عملية المراجعة. ولا يختلف خطر المراجعة فيما بين الحسابات فقط ولكن أيضاً كما أوضح التقرير رقم 53 الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين فإن خطر المراجعة يختلف فيما بين الحسابات الأكثر عرضة لحدوث أخطاء والحسابات الأكثر عرضة لحدوث أوجه عدم انتظام.

وبناءاً على ذلك فإن خطر المراجعة للحساب الأكثر عرضة لحدوث أخطاء سيطلق عليه خطر مراجعة غير إستراتيجى ($خ_1$)، وخطر المراجعة للحساب الأكثر عرضة لحدوث أوجه عدم انتظام سيطلق عليه خطر مراجعة إستراتيجى ($خ_2$)، ويتم التمييز بين هذين النوعين من الأخطار على الصورة التالية :

خ1 = مغ × قغ × كغ

خ2 = مأ × قأ × كأ

حيث تشير " غ " إلى الأخطاء وتشير " أ " إلى أوجه عدم الانتظام.

وبـــناءاً على ما تقدم فإن مراجع الحسابات يقوم بتصنيف الحسابات وتحديـــد مـــا إذا كـــانت أكثر عرضة للأخطاء أو أنها أكثر عرضة لأوجه عدم الانتظام. ونتيجة لهذا التصنيف فإنه إذا قرر مراجع الحسابات أن حساب معين غيـــر حساس أو غير معرض لأوجه عدم الانتظام فيقوم بتقدير خطر المراجعة غيـــر الاســـتراتيجى لهـــذا الحساب وهو إحتمال الفشل فى إكتشاف الأخطاء. وخلافـــاً لذلك يقوم مراجع الحسابات بتقدير خطر المراجعة الإستراتيجى وهو إحتمال الفشل فى إكتشاف أوجه عدم الإنتظام. وجدير بالذكر فى هذا الصدد أن تحديـــد مـــدى إتجاه الحساب لأن يكون عرضة للأخطاء أو أوجه عدم الانتظام هو قرار شخصى لمراجع الحسابات يتأثر بمدى خبرته وحكمه الشخصى.

وعمومـــاً فإن هذا النموذج يمكن أن توجه إليه الإنتقادات التى سبق توجيههـــا إلى نموذج مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين من أنه يفترض إســـتقلال مكونـــات خطـــر المـــراجعة ويستخدم الإحتمالات المشتركة بدلاً من الشـــرطية، كمـــا أنه يعتمد على الحكم الشخصى لمراجع الحسابات من ناحية تحديد الفئة التى ينتمى الحساب المعين إليها.

وعلى الرغم من الإنتقادات الموجهة إلى الدراسات السابقة إلا أن ذلك لا يقلل من أهمية تلك الدراسات، باعتبارها تمثل محاولات علمية جادة لتقدير المخاطـــر الـــنهائية لعملية المراجعة بطريقة تقترب من الواقع العملى لعملية المـــراجعة. وفى الحقيقة فإن هذه الدراسات يكمل بعضها بعضاً للوصول إلى أفضل نموذج لقياس خطر المراجعة يجمع بين الدقة النظرية والقبول العملى. ولاشـــك أن تحديد مخاطر المراجعة وتخطيط وتنفيذ المهام التى تنطوى عليها فى ضـــوء تـــلك المخاطر يترتب عليه زيادة جودة خدمات المراجعة وبالتالى زيادة القيمة المضافة لها فى إدارة وتوجيه الموارد الإقتصادية للمجتمع.

وأخيـراً فقـد إستهدفت إحدى الدراسات التجريبية[1] تحديد المناطق الـتى تتصـف بخطـر مـراجعة متزايد أثناء التخطيط لعملية المراجعة، وقد توصـلت هـذه الدراسـة إلى أن المناطق التى تتصف بخطر مراجعة متزايد تتوقف على :

- طبيعة العمليات وهل يتم تشغيلها بطريقة منتظمة أو غير منتظمة.
- خبرة مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة.
- طبيعة أعمال المنشأة محل المراجعة والصناعة التى تنتمى إليها.
- تقييم مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية.

وقد إنتقد "ستراوسر"[2] فى دراسته الدراسات السابقة حيث أنها قامت عـلى إفتراض تساوى الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر الخطر النهائى لعمـلية المراجعة وعدم بحث أثر إختلاف حجم المكتب على تقديرات مراجعى الحسـابات للخطر. وقد استهدفت هذه الدراسة تحديد العلاقة بين حجم مكتب المـراجعة وتقديـرات المـراجعين كمسـتوى الخطـر وأسبابه وقد تم وضع مسـتويات مختـلفة لـلخطر وتـم إختيار مراجعين من مكاتب كبرى وأخرى صـغرى، وقـد توصـلت الدراسـة إلى أن مراجعى المكاتب الكبرى يربطون المسـتويات العـليا لخطـر المراجعة النهائى بعدم كفاءة إجراءات المراجعة التحليلية. وعلى العكس من ذلك فإن المراجعين الإقليميين والمحليين يربطون المسـتويات العاليـة لخطـر المـراجعة النهائى بعدم كفاءة إجراءات إختبار التفاصـيل. وعمومـاً فإن تقدير مراجعى الحسابات لمخاطر المراجعة يتوقف عـلى حجـم المكـتب، ونوعية المنشأة محل المراجعة من حيث نظام الرقابة الداخـلية، وأهمية الفحص التحليلى، وإختبارات التفاصيل، والمستوى المقدر للخطر النهائى سواء كان مرتفعاً أو منخفضاً.

(1) Clarence W. Houghton & John A. Fogarty, " Inherent Risk ", Auditing : A Journal of Practice & Theory, Spring, 1991, PP. 1-21.

(2) Jerry R. Strawser, " Examination of The Effect of Risk Model Components on Perceived Audit Risk ", Auditing : A Journal of Practice and Theory, Spring, 1991, PP. 126 – 134

7- العلاقة بين تقدير المخاطر وتخطيط عملية المراجعة :

يتطـــلب الـــتقرير رقـــم 47 الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمـــريكيين مـــن مراجعى الحسابات أن يخططوا عملية المراجعة بحيث تكون المخاطر التى تتضمنها تلك العملية مناسبة وعند أدنى مستوى ممكن، وينبغى أن يتم التقرير عن هذه المخاطر بصورة كمية أو غير كمية.

ويتطـــلب الـــتقرير رقم 53 الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمـــريكيين من مراجع الحسابات أن يتحمل مسئولية تصميم برنامج المراجعة بمـــا يكفـــل إكتشـــاف الأخطاء المتعمدة، وغير المتعمدة التى تكون ذات تأثير جوهـــرى عـــلى القوائـــم المالية التى يقوم بمراجعتها. ويتم التعبير عن خطة المـــراجعة كمـــا ســـبق أن ذكـــرنا فى صورة عدد من برامج المراجعة والتى تحـــتوى عـــلى مجموعـــة مـــن الإجـــراءات الواجب القيام بها لإنجاز عملية المـــراجعة بالنســـبة لكافـــة عناصـــر القوائـــم المالية. وتسهم عملية تخطيط المـــراجعة إلى حـــد كبير فى تحديد نوعية الأخطار التى سيتعرض لها مراجع الحســـابات (خطـــر متلازم، خطر الرقابة، خطر الإكتشاف) ويساهم تخطيط عملية المراجعة إلى حد كبير فى تحليل خطر المراجعة بعدة وسائل مثل[1] :

أ- الاستفســـار من المنشأة محل المراجعة عن مراكز الخطر، ويعتبر هذا الأســـلوب مـــن الوســـائل المستخدمة لكى يتمكن مراجع الحسابات من تحـــليل الخطـــر عن طريق تحديد مراكز أو مناطق الخطر داخل الهيكل التنظيمى للمنشأة. وتؤدى الإجابة على هذه الإستفسارات إلى لفت نظر مراجع الحسابات إلى أكثر مناطق الخطر إحتمالاً. وتعتبر هذه المناطق هى مـــناطق الـــتعقيد الـــتى تواجه مراجع الحسابات فى مجال تخطيط بـــرنامج المـــراجعة، لذلك فإن إجابة المنشأة تؤدى إلى تصميم برنامج المراجعة الذى يأخذ فى الاعتبار مناطق الخطر المحتملة.

---

(1) Larry F. Konrath, op cit . PP. 126 – 128.

ب- الإعتماد على موظفى المنشأة فى مساعدة مراجع الحسابات لكى يركز على المجالات التى يكون الخطر فيها متزايداً عند القيام بعملية الفحص.

جـ- مدى نزاهة إدارة المنشأة محل المراجعة فى التعامل مع مراجع الحسابات، حيث أنه إذا شك فى موضوعية الإدارة فى مرحلة التخطيط الأولى فإنه قد يقرر رفض مهمة المراجعة ككل، أو التوسع فى إجراءاتها، بما يكفل له الحصول على دليل كاف بعدم وجود تحريفات متعمدة من قبل الإدارة.

ومن الضرورى أن يأخذ مراجع الحسابات فى الإعتبار خلال قيامه بتخطيط عملية المراجعة العوامل التى تعتبر مؤشرات تحذيرية Warning Signs والتى تشير إلى وجود خطر مراجعة جوهرى. ويجب أن تتضمن أوراق عمل مراجع الحسابات هذه المؤشرات التحذيرية بإعتبارها مدخلاً لإعداد برنامج مراجعة ملائم وتوضيح مناطق الخطر المحتملة. وتشتمل المؤشرات التحذيرية على ما يلى[1] :

أ- مؤشرات تشير إلى وجود أخطاء جوهرية فى القوائم المالية :

تعتبر دقة القوائم المالية أكثر مجالات المراجعة خطورة، حيث قد تحتوى هذه القوائم على بيانات تحتاج إلى مزيد من الفحص أو أن المعلومات الواردة بها تختلف عن نسبة الصناعة. ومن ناحية أخرى قد يوضح تحليل النسب المالية وجود نسب غير عادية أو قد تظهر بعض المبادلات غير العادية أو قد يوجد بعض الأخطاء التى لم يتم إكتشافها بواسطة نظام الرقابة أو قد يكون الخطأ مرتبطاً بقوائم مالية سابقة أو نتيجة عدم تسوية أخطاء الفترة السابقة.

(1) Larry F. Konrath., Auditing Concepts and Applications : A Risk. Analysis Approach, New York. N Y. : West Publishing Company, 1989.

ب- مؤشرات عن وجود مشاكل فى السيولة أو الأرباح

هـــناك مجموعـــة مـــن العوامل تؤدى إلى خلق مناطق خطر لا يكون لإدارة المنشـــأة محل المراجعة أية رقابة عليها وتؤثر فى الأرباح أو السيولة مـــثل عوامل المنافسة الشديدة، التقلبات الإقتصادية، التدخل الحكومى، عقود قـــروض غيـــر مـــرنة، ظهـــور تكنولوجيا حديثة، الاعتماد على منتج واحد، إنخفاض رأس المال العامل، الإعتماد على مجموعة ضئيلة من المستهلكين.

وينـــبغى عـــلى مـــراجع الحسابات أخذ هذه العوامل فى الاعتبار عند تخطيط عملية المراجعة لسببين :

- أن هذه العوامل قد تتطلب من مراجع الحسابات زيادة درجة الإفصاح.
- أن هـــذه العوامـــل تؤثر بصورة جوهرية على رأس المال العامل وبالتالى على قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها.

وفى الحـــالات التى يكون فيها تأثير هذه العوامل جوهرياً ينبغى على مراجع الحسابات أن يشير إلى ذلك فى تقريره بحيث يوجه إهتمام القارئ إلى هذه الصعوبات.

جـ- مؤشرات تتطلب ضرورة الإفصاح السليم

من خلال مناقشات مراجع الحسابات مع إدارة المنشأة محل المراجعة ودراسة ظروف المنشأة قد يكتشف مراجع الحسابات بعض العمليات أو بعض المشـــاكل التى تستلزم أن يفصح عنها بصورة تفصيلية كماً وكيفاً فى تقريره مـــثل الدعـــاوى المتداولة على المنشأة، والمعاملات مع طرف ثالث ولم تنته بعد.

د- مؤشرات تشير إلى تعقد عملية المراجعة :

قد تكون عملية المراجعة أكثر تعقيداً فى منشأة معينة بسبب ظروفها الخاصـــة مثل تملك المنشأة لأصناف معينة من المخزون قد تحتاج إلى درجة عالية من التخصص لتقييمها مما يؤدى إلى ضرورة إستعانة مراجع الحسابات ببعض المتخصصين، وقد يؤدى ذلك إلى تعديل برنامج المراجعة ليأخذ مراجع

الحسابات هذه الظروف فى الاعتبار، ومما لا شك فيه أن وجود هذه التعقيدات يؤدى بمراجع الحسابات إلى توسيع نطاق الفحص من حيث تعديل برنامج المراجعة أو فى طبيعة إجراءاتها أو استخدام ممارسات محاسبية خاصة.

هـ- مؤشرات تشير إلى عدم أمانة إدارة المنشأة محل المراجعة :

قد تنشأ بعض مصادر الخطر بسبب التصرفات الخاطئة للإدارة بصورة متعمدة أو غير متعمدة ومن أمثلة هذه التصرفات ما يلى :

- نقص الخبرة الشخصية للمديرين.
- تعقد الهيكل التنظيمى بالمقارنة مع حجم المنشأة.
- إجراء معاملات مالية كبيرة مع أشخاص يرتبطون بمصالح مالية مع الإدارة.
- معدل دوران مرتفع للإدارة العليا.
- معاملات مالية كبيرة فى نهاية السنة.
- تقلب الأرباح بصورة كبيرة.
- عدم دقة النظام المحاسبى.

ويجب أن يحدد مراجع الحسابات مصادر الأخطاء أو المناطق الأكثر عرضة للخطأ، ويجب أن يرفق بذلك ورقة فى أوراق المراجعة مع تعديلها عند إكتشاف مناطق خطر جديدة، ويجب ملاحظة أن مصادر الخطر تختلف من منشأة إلى أخرى ومن سنة إلى أخرى فى نفس المنشأة.

وتفيد هذه المعلومات مراجع الحسابات فى تخطيط عملية المراجعة وإعداد البرنامج. وفى دراسة تجريبية[1] لتحديد المناطق التى تكون أكثر عرضة لوجود خطر مراجعة متزايد أثناء التخطيط لعملية المراجعة، توصلت الدراسة إلى أن إحتمال الخطأ يكون كبيراً بالنسبة للعمليات التى يتم تشغيلها بطريقة غير منتظمة بالمقارنة بالعمليات التى يتم تشغيلها بطريقة منتظمة. ومن العمليات التى يتم تشغيلها بطريقة منتظمة المبيعات، الأجور،

---

(1) Clarence W Houghton & John A Fogarty, " Inherent Risk ", Auditing : A Journal of Practice and Theory, Spring, 1991 PP 1-21

المشــتريات، أمــا العمليات غير المنتظمة فتتمثل فى تسوية المستحقات آخر الفــترة، بيع الأصول الثابتة. ويستطيع مراجع الحسابات ذو المعرفة المسبقة عــن المنشــأة محل المراجعة تحديد مجالات المراجعة التى تتميز بخطر أكبر وذلــك أثــناء مرحلة التخطيط لعملية المراجعة. وبتحديد مناطق الخطر يتمكن مــراجع الحســابات بصورة مبدئية من وضع برنامج المراجعة، بحيث يعكس تقديره للخطر المتلازم وخطر الرقابة الداخلية.

ويــؤدى تحديد مراجع الحسابات لمناطق الخطر إلى توسيع إجراءات المراجعة وإلى زيادة الاهتمام بالمجالات التى يوجد فيها مناطق خطر مرتفعة. وبصــفة عامة فكلما تم إكتشاف مناطق خطر جديدة فإنه ينبغى تعديل برنامج المراجعة المبدئى والتوسع فى فحص نظام الرقابة الداخلية بحيث يتم التوصل فى النهاية إلى البرنامج النهائى الذى تتم عملية المراجعة على أساسه.

وتجدر الإشارة فى هذا الصدد إلى أن التقرير رقم 53[1] الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين تطلب من مراجعى الحسابات ضرورة تخطيــط عمــلية المــراجعة وتــنفيذها فى ظــل شــك مهنى Professional skepticism، فمــثلاً يفــترض مراجع الحسابات عدم أمانة الإدارة وفى نفس الوقت لا يفترض فيها أمانة بعيدة عن الشبهات. ويحتاج مراجع الحسابات فى هــذا المجال إلى أدلة ومعلومات من مراجعات سابقة حتى يتمكن من تحديد ما إذا كــانت القوائم المالية خالية من التحريفات أم لا. وتعتبر نزاهة الإدارة من الأمــور الهامة جداً فى هذا الصدد، حيث يمكن للإدارة توجيه الأفراد لتسجيل عمــليات أو إســتبعاد معــلومات بطــريقة معينة تؤدى إلى حدوث تحريفات جوهرية فى القوائم المالية، وعندما يصعب على مراجع الحسابات التحقق من القوائــم المالية يبدأ الشك فى نزاهة الإدارة. إن مراجع الحسابات لا يمكن أن يــبدأ عمــلية المراجعة بإفتراض مسبق يقضى بعدم أمانة إدارة المنشأة محل المــراجعة لأن ذلك قد يكون مخالفاً لخبرته كما أنه يقتضى منه أن يبحث عن صــدق كــل السجلات والمستندات الخاصة بالمنشأة، ويحتاج إلى أدلة قاطعة

(1) American Institute of Certified Public Accountants SAS No. 53 op cit

وليســت إحــتمالية حتى يفحص كل مجالات عمل الإدارة، ويعتبر هذا الإجراء بــاهظ التكاليف وبناءاً عليه فإنه يجب أن يمارس مراجع الحسابات شك مهنى عند تخطيط وأداء عملية المراجعة.

وإذا استقر مراجع الحسابات عند تخطيط عملية المراجعة على وجود خطأ جوهرى فى القوائم المالية فإنه يأخذ هذا التقدير فى الإعتبار عند تحديد طــبيعة وتوقيــت ومــدى إجــراءات المــراجعة وتحديد المساعدين أو طلب مساعدين مناسبين. إن عملية إختيار المساعدين الملائمين تعتبر أولى مراحل التخطيط الجيد لعملية المراجعة، وذلك وفقاً لمتطلبات المعيار الأول من معايير الفحص الميدانى فى الممارسة المهنية الأمريكية. ويرتبط هذا المعيار إرتباطاً وثيقــاً بــتحديد خطــر المراجعة حيث أن برنامج المراجعة النهائى يتحدد فى ضــوء تقديــر مراجع الحسابات للمخاطر حيث يقوم مراجع الحسابات بإعداد موازنة الوقت ويحدد إحتياجاته من المساعدين لمهام المراجعة المطلوب القيام بهــا. ويتم إعداد موازنة الوقت وفق طبيعة الخطر المحتمل أن يقابله مراجع الحسابات فى عملية المراجعة ومستوى الدقة المطلوب.

وتجدر الإشارة إلى أن التقرير رقم 53 الصادر عن مجمع المحاسبين القــانونيين الأمــريكيين قــد أوضــح أن تقدير مراجع الحسابات للخطر على مســتوى القوائم المالية يؤثر على تحديد الأفراد ومدى الإشراف عليهم. ومن ناحيــة أخــرى فــإن هــذا التقدير يؤثر على تخطيط عملية المراجعة ونطاق المــراجعة ودرجــة الشــك المهــنى المفترضــة، وبالتالى فإن تقدير مراجع الحســابات لــلخطر فى القوائــم المالية قد يؤثر على إختيار الأفراد من حيث الخــبرة والــتدريب المطــلوب لــلمراجعين الذيــن يتم الإستعانة بهم للقيام بمســئوليات مهنية معينة. ويجب أن يتناسب ذلك مع تحديد مراجع الحسابات لمســتوى الخطــر فى هذه المهمة. وعادة فإن خطراً أعلى يتطلب أفراداً أكثر خــبرة أو إشرافاً مكثفاً بواسطة الرئيس مع بقاء مسئوليته النهائية عن العمل أثــناء تخطيطــه وأدائه. ومن ناحية أخرى فإن الخطر الزائد قد يترتب عليه توسيع وزيادة نطاق الإجراءات التى يقوم بها مراجع الحسابات.

ويجـــب أن يحدد مراجع الحسابات ما إذا كانت السياسات المحاسبية الــتى تســتخدمها المنشــأة محل المراجعة تعتبر مقبولة على ضوء الظروف الراهــنة، وإذا وصل مراجع الحسابات إلى نتيجة بأن هناك خطأ جوهرى ناتج عــن تحــريف مــتعمد فى القوائم المالية، فيجب أن يدرك بأن إختيار الإدارة وتطبيقها لسياسات محاسبية معينة خاصة تلك المرتبطة بتحقق الإيراد وتقييم الأصــول ورسملة النفقات قد استخدمت بصورة غير دقيقة. ومن ناحية أخرى فــإن الخطــر المتزايد من التحريف المتعمد فى القوائم المالية يجب أن يترتب عــليه زيــادة الإهتمام بمدى تطبيق المبادئ المحاسبية بما يتفق مع ظروف المنشــأة محل المراجعة، وعلى سبيل المثال قد تستخدم الإدارة طريقة درجة التمام فى ظروف لا تبرر إستخدامها بهدف التأثير على نتائج التشغيل.

وفى الحــالات التى يشير فيها فحص مراجع الحسابات للقوائم المالية إلى وجــود خطأ جوهرى فإن ذلك يتطلب منه ضرورة الحصول على أدلة أكثر أو أدلــة مختــلفة بصــورة أكــبر من الحالات التى تشير إلى عدم وجود هذا الخطــر. وقــد يتخذ مراجع الحسابات فى مثل هذه الحالات إجراءات إضافية ليحــدد صــحة تســجيل المبيعات على سبيل المثال مع الأخذ فى الإعتبار أن المشــترى له الحق فى رد المنتج، وإن المبادلات الكبيرة وغير العادية خاصة الــتى تحدث فى نهاية السنة المالية يجب أن يتم إختبارها والتركيز عليها فى الفحــص، وأيضــا يجــب على مراجع الحسابات أن يكون متحفظا عند تنفيذ إجــراءات المــراجعة وجمــع الأدلة فى مثل هذه الحالات. وقد يواجه مراجع الحسابات حالات أو ظروف عند تنفيذ تلك العملية تختلف عن توقعاته المسبقة وبالتالى عليه أن يقوم بالبحث عن أسباب هذه الإختلافات، ومن أمثلة ذلك :

1- قــد تظهــر إجــراءات المراجعة التحليلية إختلافات جوهرية عن توقعاته المسبقة بالنسبة لعناصر معينة.

2- من الممكن وجود فروق هامة لم يتم تسويتها مثل إختلاف رصيد حسابات المراقــبة عن أرصدة الحسابات الفرعية أو بين رصيد المخزون الدفترى وكشوف الجرد الفعلية.

3- قد تظهر المصادقات من العملاء إختلافات هامة أو لا تقدم إجابات كما كان متوقعاً منها.

4- قد يتضح من الفحص عدم وجود مستندات مؤيدة للعمليات التى تم إختيارها لإجراء الإختبارات عليها، أو أن المستندات غير سليمة، أو غير معتمدة.

5- يمكن أن يظهر عدم وجود المستندات والسجلات المؤيدة للعمليات والتى ينبغى وجودها عند طلب مراجع الحسابات أو يصعب إعدادها.

6- قد تكشف إختبارات المراجعة عن أخطاء كانت معروفة بوضوح لموظفى المنشأة محل المراجعة، ومع ذلك لم يتم الإفصاح عنها لمراجع الحسابات بصورة صريحة.

وعندما توجد مثل هذه الحالات أو الظروف يجب على مراجع الحسابات أن يعيد النظر فى إجراءات المراجعة المستخدمة، وكلما زاد عدد الإختلافات بين الظروف الفعلية والمتوقعة وزاد تكرارها مع عدم حصول مراجع الحسابات على إيضاحات وتفسيرات كافية بشأنها فإن عليه أن يعيد تقدير مخاطر المراجعة وإحتمالات وجود أخطاء جوهرية فى القوائم المالية.

وعموماً يمكن القول أن نجاح مراجع الحسابات فى تخطيط عملية المراجعة وتنفيذها من شأنه أن يؤدى إلى زيادة مقدرته على إكتشاف الأخطاء وأوجه عدم الإنتظام وبالتالى زيادة جودة خدمات مهنة المراجعة.

8- علاقة خطر المراجعة بجودة عملية المراجعة :

يتضح مما سبق أنه إذا تم تخطيط عملية المراجعة مع أخذ عناصر الخطر فى الاعتبار عند القيام بكل إجراء من الإجراءات التى تنطوى عليها ومحاولة إستخدام الإجراء الذى يتناسب مع طبيعة العنصر أو المهمة المعينة ومستوى الخطر الذى يتعرض له فإن ذلك يدعم رأى مراجع الحسابات فى القوائم المالية ويؤدى إلى تحقيق الكفاءة والفعالية لعملية المراجعة، ويترتب عليه إكتشاف وتدنية المخاطر إلى الحد الأدنى الذى يمكن قبوله.

ولاشك أن القيام بعملية المراجعة على هذا النحو من شأنه أن يؤدى إلى زيادة الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات ويؤدى إلى الإرتقاء بجودة عملية المراجعة نفســها من خلال زيادة جودة الرأى الذى يبديه مراجع الحسابات فى القوائم المالية موضوع الفحص، والذى تعتمد عليه جهات عديدة فى إتخاذ القرارات. إن تــنفيذ عمــلية المراجعة على هذا النحو يحقق تطلعات مستخدمى القوائم الماليـــة مـــن حيث توقعهم خلو القوائم المالية التى تم مراجعتها من الأخطاء، وأن مراجع الحسابات سوف يكتشفها ويحاول الإفصاح عنها.

وقــد أوضـــحت إحــدى الدراســات[1] أن التطورات الحديثة فى بيئة المــراجعة أدت إلى ضــرورة الإرتقــاء بجودة خدمات المهنة. ومن المداخل المســتخدمة للإرتقاء بجودة خدمات المهنة تقدير خطر المراجعة، حيث تهدف أغــلب إجــراءات المــراجعة إلى مساعدة مراجع الحسابات فى تجميع الأدلة والقرائن التى تساهم فى تدنية الخطر الفعلى للمراجعة.

وفى دراســة أخــرى[2] تــم تعريف جودة عملية المراجعة من خلال مفهــوم خطــر المــراجعة بأنها تدنية مراجع الحسابات لخطر الإكتشاف الذى يــؤدى إلى تدنيـــة خطــر المــراجعة النهائى، وأن المراجعين سوف يقومون بالإفصـــاح عــن الأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية. ويتضح مما تقدم أن جــودة عملية المراجعة تقاس بقدرة مراجع الحسابات على إكتشاف الأخطاء الجوهــرية فى القوائــم الماليــة والإفصـــاح عــنها فى تقريــره، وقد سبق وأن عرضــنا بصـــورة تفصــيلية لموضوع جودة عملية المراجعة فى الفصل الأول.

---

(1) William R.Kinney. Jr., "Achieved Audit Risk and The Audit Outcome Space", Auditing : A Journal of Practice and Theory. Supplement. 1989, PP 67 – 84

(2) Michael C Knapp, " Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality " , Auditing .A Journal of Practice and Theory, spring. 1991 PP 35 – 52

الفصل الثالث

تطور مسئولية مراجع الحسابات الخارجى عن الرقابة الداخلية

تناولت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية موضوع مسئولية مراجع الحسابات عن فحص الرقابة الداخلية، والتقرير عن الرقابة الداخلية، فقد يحدث فى بعض الحالات أنه قد يصل إلى علم المراجع أثناء أداء عمله أن هناك بعض العيوب الجوهرية فى نظام الرقابة الداخلية، سواء فى تصميم أو تشغيل النظام، والتى من شأنها أن تؤثر فى مقدرة المنشأة على تسجيل وتشغيل وتلخيص المعلومات المحاسبية، والإفصاح عنها بما يتمشى مع المبادئ المحاسبية.

وفى هذه الحالات فإنه يجب على مراجع الحسابات أن يستخدم حكمه المهنى فى تحديد مدى تأثير هذه العيوب على القوائم المالية. وعليه أن يعد تقرير بذلك إلى لجنة المراجعة. وإذا لم تكن بالشركة لجنة مراجعة فيرسل هذا التقرير إلى مجلس الإدارة. وفى حالات خاصة يمكن إرسال هذا التقرير إلى بعض الجهات الرقابية الخارجية خاصة فى الحالات التى لم تقم إدارة الشركة أو لجنة المراجعة بتدارك أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية مثل هيئة سوق المال، أو البورصة أو البنوك مانحة الإئتمان[1].

وقد تطلبت معايير المراجعة الأمريكية[2] ضرورة إخطار مراجع الحسابات الخارجى لجنة المراجعة بالشركة بأوجه القصور الهامة فى تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية والتى قد تؤثر بصورة سليمة على قدرة الشركة على إعداد قوائم مالية سليمة تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالى للشركة ونتيجة نشاطها.

---

(1) AICPA, SAS No. 55, (1988).

(2) AICPA, SAS No. 60, (1988).

ويجب على مراجع الحسابات أن يذكر فى تقريره إلى لجنة المراجعة أو إلى مجلس الإدارة، بأنه عند تخطيط وأداء عملية المراجعة للقوائم المالية للمنشـــأة عـــن الســـنة المالية أخذ فى الإعتبار هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة وذلك لتحديد إجراءات المراجعة، بغرض إبداء الرأى فى القوائم المالية وليس بغرض إصدار تأكيد حول هيكل الرقابة الداخلية.

أى أنه عندما يقوم مراجع الحسابات بفحص وإختبار نظام الرقابة الداخـــلية ضـــمن مهمـــة مـــراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية، تكون إجراءات فحص وإختبار النظام مقيدة بتلك الإجراءات الكافية للإلتزام بالمعيار الـــثانى من معايير العمل الميدانى. فيكفى أن يقوم مراجع الحسابات بعمل عدد مـــن الإستفسارات والفحوصات والملاحظات اللازمة لتقييم مدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بالشركة فى إبداء رأيه حول القوائم المالية، والتى تعتبر غيـــر كافية لإبداء الرأى على مدى سلامة نظام الرقابة نفسه، فى حين تكون كافية لتزويد الشركة محل المراجعة بتقرير عن مواطن الضعف فى النظام.

وبالرغم من أن هذا التقرير ليس من مسئوليات مراجع الحسابات فى ظـــل معايير المراجعة المتعارف عليها، إلا أنه يعتبر منتجاً فرعياً هاماً لمهمة المـــراجعة. ولهذا السبب تلزم الإصدارات المهنية الأمريكية مراجع الحسابات بتبـــليغ الإدارة العليا بالشركة وكذلك أعضاء مجلس إدارتها، أو أعضاء لجنة المـــراجعة التابعة لمجلس الإدارة بأى مواطن ضعف جوهرية فى نظام الرقابة الداخـــلية إكتشـــفها مـــراجع الحسابات أثناء أدائه مهمة المراجعة، رغم عدم تعاقده على دراسة وإعداد تقرير عن نظام الرقابة الداخلية.

وتعـــرف مواطـــن الضعف الجوهرية فى نظام الرقابة الداخلية بأنها " تلك المواقف التى يعتقد فيها مراجع الحسابات بأن إجراءات الرقابة الداخلية أو مدى الإلتزام بها لا تقلل (إلى مستوى منخفض نسبيا) مخاطر حدوث وعدم إكتشـــاف الأخطاء أو الغش أو المخالفات فى أرصدة الحسابات والتى قد تكون جوهـــرية بالنســـبة للقوائم المالية تحت المراجعة بواسطة العاملين بالشركة خلال أداء وظائفهم فى وقت معقول.

وقد ألزم الإصدار بمعيار رقم 60 مراجع الحسابات بضرورة إعداد تقرير عن أوجه القصور الجوهرية التى إكتشفها فى نظام الرقابة الداخلية بالشركة أثناء قيامه بعملية المراجعة ولكن لم يلزم مراجع الحسابات بظروف معينة يمكن التقرير عنها مثل حجم الشركة ومدى تنوع ودرجة التعقيد فى نشاطها وهيكلها التنظيمى ونوع الملكية.

وتناول هذا الإصدار حالة تجاهل الإدارة لتقرير مراجع الحسابات عن أوجه القصور الجوهرية فى نظام الرقابة الداخلية والتى اكتشفها أثناء قيامه بمراجعة القوائم المالية للشركة وعدم إتخاذها للإجراءات التصحيحية على أساس أن تكلفة تلك الإجراءات تزيد عن منفعتها، وبالتالى فإنه يجب على مراجع الحسابات فى هذه الحالة دراسة جدوى إعداد مثل هذا التقرير مع الأخذ فى الإعتبار أنه يمكن للإدارة مع مرور الزمن تصحيح نواحى القصور التى سبق لمراجع الحسابات إكتشافها فى نظام الرقابة الداخلية نتيجة تغيير الإدارة أو لجنة المراجعة.

وقد حدد الإصدار بمعيار رقم 60 بعض الإرشادات التى يجب أن يشتمل عليها تقرير مراجع الحسابات عن الظروف التى يمكن التقرير عنها Reportable Conditions.

- تحديد الجهة المعنية التى يوجه لها مثل هذا التقرير (لجان المراجعة – الإدارة أو أى جهة أخرى).
- يجب أن يوضح التقرير أن الهدف من عملية المراجعة ككل هو إبداء الرأى الفنى المحايد فى القوائم المالية ذاتها وليس إعطاء أى تأكيد عن الرقابة الداخلية.
- يجب أن يحتوى التقرير على تعريف وتحديد الظروف التى يمكن التقرير عنها.
- يمكن أن يحتوى التقرير على القيود الملازمة Inherent Limitations والموجودة فى أى هيكل الرقابة الداخلية.
- يجب أن يوضح مراجع الحسابات الظروف التى يمكن التقرير عنها والتى تمثل فى نفس الوقت نواحى ضعف جوهرية Material Weaknesses وهى

الظروف التى يمكن التقرير عنها والتى فيها يكون تصميم أو تشغيل واحد أو أكثر من مكونات هيكل الرقابة الداخلية لا ينخفض درجة الخطر المتعلقة بوجــود أخطــاء ولــم يتم إكتشافها فى القوائم المالية محل المراجعة إلى مستوى منخفض نسبياً.

ويمكــن إعداد مراجع الحسابات لتقريره عن أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بعد أو أثناء عملية المراجعة.

وبالــرغم مــن أنــه فى الإمكان إكتشاف مواطن ضعف النظام المتبع خــلال مراحل المراجعة المختلفة، إلا أن مراقب الحسابات يكتشف أمرها خلال مرحــلة الفحــص الــتمهيدى وتقييم النظام أو خلال مرحلة إختبارات الإلتزام بإجراءات النظام.

ويجــب مــراعاة أن مراجع الحسابات يكون مسئولا فى هذه الأحوال عــن الحكم عما إذا كان ضعف النظام سيؤدى إلى حدوث أخطاء أو مخالفات جوهــرية فى القوائــم المالية، وإذا قرر مراقب الحسابات ذلك فعلية أن يبلغ الإدارة العــليا بالأمــر، ويفضل أن يكون ذلك كتابة فى شكل خطاب أو تقرير يرفع بعد الإنتهاء من مرحلة الإختبارات الأساسية للمراجعة.

ومــن ناحيــة أخرى فإنه على الرغم من عدم إلتزام المراجع بتقديم التوصــيات اللازمــة لإزالة موطن ضعف نظام الرقابة الداخلية، إلا أنه يجب عــليه أن يوضح لإدارة الشركة محل المراجعة وسائل تطوير وتحسين النظام كخدمــة مهنية للعميل. ويجب أن يوضح مراجع الحسابات فى خطابه الموجه إلى الإدارة أهــداف تقييم نظام الرقابة الداخلية مع ذكر حدود هذا التقييم الذى يكــون جــزءاً مــن مهمة المراجعة، حتى يلتبس الأمر على الإدارة. ويحتفظ مــراجع الحســابات بصــورة هذا الخطاب كمرجع يستخدمه فى متابعة فحص وتقييم النظام عند مراجعته للقوائم المالية فى الأعوام التالية والتأكد من إزالة نقاط ضعف النظام.

وفيما يلى مثال لخطاب مراقب الحسابات حول نقاط الضعف فى نظام الرقابة الداخلية والذى إكتشفها فى سياق مراجعته للقوائم المالية للشركة.

السادة / أعضاء مجلس الإدارة

شركة الرزق التجارية (ش.م.م)

أو لجنــــة المـــــراجعة

تحيــة طيبــة وبعد ...

قمنا بمراجعة القوائم المالية لشركتكم للعام المالى المنتهى فى 2006/12/31 وأصدرنا تقريرنا الخاص بهذه القوائد فى 2007/3/1. وقد قمنا خلال فحصنا لسجلات شركتكم بدراسة وتقييم نظــام الــرقابة الداخلية المتبع فى النطاق المسموح به فى ظل معايير المراجعة المتعارف عليها. وهدفــت دراستنا وتقييمنا الى تحدد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة اللازمة لإبداء رايا بخصــوص القوائــم المالية للشركة. وكان نطاق هذه الدراسة والتقييم أضيق مما لو كانت مهمتنا مقتصرة فقط على دراسة نظام الرقابة الداخلية.

وتقع مسئولية وضع ومتابعة وتطوير نظام الرقابة الداخلية للشركة على عاتق إدارتها، وفى ســبيل تلــبية هذه المسئولية، يجب على الإدارة أن توازن بين منافع ونفقات أساليب الرقابة الداخلية، ويهدف نظام الرقابة إلى ان تكون الإدارة على تأكد معقول (وليس مطلق) بحماية الأصول ضد الخسائر الناتجة من استخدامها بشكل غير معتمد أو تبديدها، وبأن العمليات الاقتصادية قد نفذت طبقاً لسلطات الإدارة، وسجلت فى الدفاتر بصورة صحيحة وبشكل يسمح بإعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ونظــرا للحدود الملازمة لأى نظام من نظم الرقابة الداخلية، يمكن أن تحدث أخطاء أو مخالفات بدون إكتشافها. كما أن أى تنبؤات بمدى سلامة وجودة نظام الرقابة مستقبلاً يكون عرضة لمخاطر عدم ملاءمة إجراءات النظام للتغيرات المستقبلة فى الظروف والأحوال السائدة، أو إنخفاض مستوى الإلتزام بإتباع الإجراءات وأساليب الرقابة.

وليس بالضرورة، على ضوء الهدف المحدود لدراستنا وتقييمنا للنظام والمذكور بالفقرة الأولى من هذا الخطاب، أن يفصح خطابنا عن كل مواطن الضعف الجوهرية فى النظام. وبناء عليه لا نبدى رأيا بشأن نظام الرقابة الداخلية الخاص بشركتكم ككل.

وقد إتضح لنا من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع فى شركتكم العناصر التالية والــتى نعتقد أنها يمكن أن تتسبب فى مخاطر حدوث وعدم إكتشاف (فى الوقت الملائم) أخطاء أو مخالفات يكون اثرها جوهريا على القوائم المالية للشركة :

1- تدفــع قيمة فواتير المشتريات بدون التحقق – بواسطة موظف مختص – من استلام البضائع نفسها وسلامتها.

2- لا يوضع خاتم " تم السداد نقدا " على الفواتير المسددة والمصدر بقيمتها شيكات.

3- ....

4- . . ..

وقد أخذنا هذه الحالات فى إعتبارنا عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة المستخدمة عند مراجعة القوائم المالية للشركة للعام المالى المنتهى فى 2006/12/31 ولا أثر لما تضمنه هذا الخطاب على تقرير المراجعة الصادر فى 2007/3/1.

الإسكندرية فى .../.../...

مراجع الحسابات

ياسر شحاته

وقد شكل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA فى عام 1987 لجنة COHEN لدراسة مسئوليات مراجعى الحسابات، وقد أصدرت تلك اللجنة تقريرها فى عام 1978 والذى عرف بتقرير لجنة Cohen والذى أشار إلى ضرورة إعداد الإدارة لتقرير يتضمن تقييم لنظام الرقابة الداخلية ووصف للإجراءات التى إتخذتها للتغلب على أوجه الضعف أو القصور التى حددها مراجع الحسابات الخارجى، مع ضرورة إشارة مراجع الحسابات الخارجى فى تقريره عن مراجعة القوائم المالية لمدى إستجابة الإدارة لإقتراحات مراجع الحسابات الخارجى لتصحيح نقاط الضعف الموجودة فى نظام الرقابة الداخلية إن وجدت.

ومن ناحية أخرى يمكن تكليف مراجع الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركة وإبداء الرأى فى هذا النظام فى خلال فترة معينة، على أن يقدم مراجع الحسابات تقريره عن نظام الرقابة الداخلية للجهة التى قامت بتكليفه بهذه المهمة الخاصة والتى قد تكون إدارة الشركة أو بعض الجهات الرقابية أو التنظيمية مثل البنك المركزى أو هيئة سوق المال. ويقوم مراجع الحسابات فى هذه الحالة بتقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركة وإبداء الرأى فيه إعتماداً على مقاييس يتم تحديدها بواسطة تلك الجهات التنظيمية أو الرقابية[1].

وتجدر الإشارة إلى أنه قد يتم تكليف مراجع الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية ككل وإعداد تقرير بذلك أو تقييم جزء فقط من نظام الرقابة الداخلية.

وقد يحدث فى حالات معينة أن يتم تكليف مراجع الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وإعداد تقرير عن هذا الفحص، وفى هذه الحالة يعتبر هذا التكليف بمثابة عمل مهنى خاص. وفى هذه الحالة لابد لمراجع الحسابات أن يقوم بإعداد تقرير مكتوب وتقديمه إلى الجهة التى قامت بتعيينه[2].

---

(1) AICPA SAS NO 30 (1980).

(2) AICPA SAS NO. 60 (1988).

وقـــد تطلبت الإصدارات المهنية الأمريكية من إدارة الشركات المقيدة بالبورصة، إعداد تقرير عن هيكل الرقابة الداخلية المنشأة[1]، مع ضرورة قيام مـــراجع الحسابات بإعداد تقرير يتضمن التصديق على تقرير الإدارة، على أن يقدم تقرير الإدارة عن هيكل الرقابة الداخلية، وتصديق مراجع الحسابات على هذه التقرير إلى لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC.

وقد أشارت الإصدارات الأمريكية [2] بعد ذلك إلى أنه لا يمكن لمراجع الحسابات قبول مهمة تكليفه بتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة وإبداء الرأى فيـــه مـــا لـــم تقـــم الإدارة بإعداد تقرير كتابى عن نظام الرقابة الداخلية، أى الحصـــول عـــلى تـــأكيد من الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية ومدى إلتزامها بالقوانين واللوائح الخاضعة لها الشركة.

ومن ناحية أخرى وفى عام 1993 أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمـــريكيين AICPA تقريـــراً بـــناءاً على توصية لجنة البورصة والمبادلات الأمـــريكية SEC يتضـــمن ضرورة إعداد إدارة أى شركة مقيدة فى البورصة لتقرير عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية مـــرفقاً بهـــذا الـــتقرير تقرير من مراجع الحسابات الخارجى يتضمن رأيه فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ولاشـــك أن إبداء مراجع الحسابات لرأيه فى تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية من شأنه أن يدعم فعالية نظام الرقابة الداخلية ويقلل من إمكانية حدوث أى تلاعب فى عملية إعداد القوائم المالية.

وقـــد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA [3] فى أكـــتوبر 1997 نشـــرة معاييـــر المراجعة رقم 83 والتى أكدت على أن إعداد وتصـــميم وتشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية مـــن مســـئولية إدارة الشركة، مع ضرورة حصول مراجع الحسابات الخارجى

---

(1) AICPA SAS NO. 78 (1996)
(2) AICPA SAAE NO. 2 (1993).
(3) AICPA SAS NO 83 (1998).

علـى فهـم كـافي لنظام الرقابة الداخلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة، وتحديـد طـبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة ونطاق عملية المراجعة، وذلك على أساس أنه لا يتم تخطيط عملية مراجعة القوائم المالية للإعطاء أى تأكيد عن نظام الرقابة الداخلية بالشركة.

يتضـح ممـا سبق تزايد أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية، وأهمية إعداد تقارير عن مدى فعاليتها.

وقـد ساهمت الإصدارات المهنية المختلفة سواء الإصدارات المهنية الأمـريكية، أو الإصدارات المهنية الدولية بدور فعال فى هذا المجال مما أدى إلى صدور العديد من القوانين فى بعض دول العالم والتى ألزمت إدارة الشركة بـإعداد تقاريـر عن مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة بها وضرورة إبداء مراجع الحسابات الخارجى لرأيه فى تلك التقارير.

وقـد سبق الإشارة إلى أن الإصدارات المهنية تتطلب ضرورة إعداد الإدارة لـتقرير عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية. وسيترتب بلا شك على إهـتمام الإدارة بإعداد تقرير عن مدى فعالية الرقابة الداخلية زيادة فى الطلب عـلى بعض الخدمات غير التقليدية لمراجعى الحسابات الخارجيين والمتعلقة بفحص تقارير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وإبداء الرأى فى تلك التقارير فى تقرير مستقل لمراجع الحسابات الخارجى.

ولاشـك أن تقرير مراجع الحسابات الخارجى المستقل والذى يتضمن رأيـه فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية من شأنه زيادة الـثقة فى القوائـم الماليـة للشركة والتى تقوم الإدارة بإعدادها وذلك نتيجة لـزيادة الـثقة فى النظام الذى يتم من خلاله إعداد القوائم المالية، أى تركيز مراجع الحسابات الخارجى على النظام الذى يتم من خلال إعداد القوائم المالية بـدلاً مـن تركيـزه عـلى القوائـم المالية نفسها، وذلك من شأنه زيادة ثقة مسـتخدمى القوائم المالية فى النظام الذى يتم من خلاله إعداد القوائم المالية وبالتالى زيادة ثقتهم فى القوائم المالية ذاتها.

وقــد نصت الإصدارات المهنية الأمريكية[1] على إمكانية قبول مراجع الحســابات لمهمة إبداء الرأى فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخــلية فى حالــة تحديــد الإدارة لمسئوليتها عن تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية، وقيام الإدارة بتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وفقاً لمقاييس التقييم الصادرة من المنظمات المهنية المختصة، مع ضرورة وجود دليل على قيام الإدارة بتقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية، مع إعداد الإدارة لتقرير كتابى عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ومــن ناحية أخرى حددت الإصدارات المهنية الأمريكية ضرورة قيام مراجع الحسابات الخارجى بالخطوات التالية لأغراض أداء مهمة إبداء الرأى فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

1-تخطيط أعمال فحص هيكل الرقابة الداخلية.

2-الحصول على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية.

3-تقييم مدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية.

4-إختبار وتقييم مدى فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية.

5-إعداد تقرير المراجعة والذى يتضمن إبداء الرأى فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

وسنعرض لكل خطوة من الخطوات السابقة على النحو التالى :

1 - تخطيط أعمال فحص هيكل الرقابة الداخلية

يجــب عــلى مــراجع الحسابات الخارجى تخطيط أعمال فحص هيكل الرقابة الداخلية لأغراض إبداء الرأى فى هيكل الرقابة الداخلية وذلك بطريقة مشــابهة لــتخطيط أعمــال مــراجعة القوام المالية السنوية، ويمكن لمراجع الحسابات أن يحقق ذلك عن طريق فحص المستندات والوثائق المؤيدة لتقرير الإدارة عــن مــدى فعالية والرقابة الداخلية، وعن طريق إجراء الإستفسارات الملائمة.

(1) SSAE No. 2 (1993).

ويجب على مراجع الحسابات عند قيامه بتخطيط أعمال تكليفه بفحص تقريـر الإدارة عـن مـدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية أن يأخذ فى الاعتبار طـبيعة الصناعة التى تنتمى لها الشركة، والقوانين واللوائح التى تخضع لها الشركة، وأن يقوم بدراسة الهيكل التنظيمى للشركة والشكل القانونى للشركة وهيكل رأسمالها.

ومـن ناحية أخرى فإنه على مراجع الحسابات عند تخطيطه لأعمال التكليف بفحص تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية أن يستفيد مـن معرفته بهيكل الرقابة الداخلية للشركة وذلك عند قيامه بمراجعة القوائم الماليـة السنوية أو فحص القوائم المالية المرحلية للشركة، وكذلك الاستفادة مـن أحكامه المهنية الخاصة بتحديد مستوى الأهمية النسبية والخطر، وعلى مـراجع الحسابات الخارجى أن يأخذ فى الاعتبار مدى فعالية وكفاءة إجراءات وسياسـات بيـئة الرقابة، وأن يأخذ فى الاعتبار مدى وجود إدارة للمراجعة الداخـلية بالشـركة، حيـث أن وجود إدارة للمراجعة الداخلية بالشركة يعنى وجود متابعة مستمرة لهيكل الرقابة الداخلية بالشركة للتأكد من فعالية وكفاءة تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية للشركة.

ويجـب عـلى مـراجع الحسـابات أيضـاً الاعتماد على العديد من المسـتندات والوثائق المتعلقة بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية بالشركة والـتى إعـتمدت عليها إدارة الشركة عند إعدادها لتقريرها عن مدى فعالية هيكـل الـرقابة الداخـلية. ومن أمثلة تلك المستندات والوثائق خرائط التدفق وجـداول القـرارات والنظام الأساسى للشركة ودليل تشغيل النظام المحاسبى بالشركة.

2- *الحصول على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية* :

يجـب عـلى مـراجع الحسابات عند قيامه بفحص تقرير الإدارة عن هيكـل الرقابة الداخلية أن يحصل على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية، وذلك عن طريق حصوله على معلومات تفصيلية وكاملة عن المعلومات التى تتدفق داخل النظام المحاسبى والتى تتضمن كافة العمليات والمبادلات التى قامت بها

الشـــركة، وكذلك حصوله على المعلومات الخاصة بأنشطة الرقابة الداخلية فى الشركة والتى يتم القيام بها لتحقيق أهداف الرقابة.

ومـــن ناحيـــة أخرى يجب على مراجع الحسابات الخارجى للحصول على فهم كامل للهيكل الرقابية الداخلية أن يفهم مكونات هيكل الرقابة الداخلية للشـــركة، والـــتى تتضـــمن بيـــئة الـــرقابة وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمتابعة، وأن يتعرف على مدى تنفيذ تلك المكونات فى الواقع العملى.

ويجـــب عـــلى مراجع الحسابات أن يستفيد من تقييمه لهيكل الرقابة الداخـــلية بالشركة وتحديد مدى ملائمته لطبيعة نشاط الشركة وأهدافها وذلك عـــند قيامه لمراجعة القوائم المالية السنوية للشركة أو فحصه للقوائم المالية المرحلية أو الدورية للشركة.

ويمكـــن لمـــراجع الحســـابات الخـــارجى أن يقـــوم بعمل العديد من الإستفسارات الملائمة مع موظفى الشركة للحصول على العديد من المعلومات اللازمـــة للحصول على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية أو لتحديث معلوماته عـــن هيكـــل الـــرقابة الداخـــلية، كمـــا يمكـــن أن يطلب ويطلع على الوثائق والمســـتندات والملفات الخاصة بالسياسات والنظم المطبقة فى الشركة والتى تتضمن اللائحة الداخلية للشركة والنظام المحاسبى وملفات الحاسب الآلى وأن يتعرف على مدى تطبيق تلك النظم والسياسات وأن يلاحظ على الطبيعة كيفية تشغيل النظام المحاسبى وكيفية إعداد المستندات والتسجيل فى الدفاتر، وكيفية تـــنفيذ أنشطة الرقابة. وكمثال على ذلك يمكن لمراجع الحسابات الخارجى أن يتتـــبع عمـــلية شراء بضاعة وأن يحصل على فاتورة الشراء، ويتتبع كيفية تســـجيل تلك العملية فى السجلات والدفاتر المحاسبية بالشركة، ويلاحظ على الطبيعة أنشطة الرقابة المتعلقة بها.

وهـــناك العديد من الوسائل التى يمكن لمراجع الحسابات إستخدامها لفهـــم ودراسة هيكل الرقابة الداخلية بالمنشأة منها أسلوب قائمة الإستقصاء

Questionnaire أو أسلوب الدراسة التقريرية أو الوصفية Narrative Menorandg أو أسلوب خرائط التدفق Flowcharts.

ويتضمن أسلوب قائمة الإستقصاء وجود مجموعة من الأسئلة أو العبارات والتى تكون الإجابة عليها " بنعم " دليل على وجود سياسات وإجراءات سليمة للرقابة الداخلية، فى حين أن الإجابة " بلا " تعنى وجود نقاط ضعف فى نظام الرقابة الداخلية.

ويتضمن أسلوب الدراسة التقريرية أو الوصفية توصيف لجميع الإجراءات المستخدمة لكل عملية مع بيان كيفية تدفق المستندات فى كل عملية ويتناسب هذا الأسلوب مع المشروعات الصغيرة أو المتوسطة الحجم.

ويتضمن أسلوب خرائط التدفق إعداد خريطة تدفق تبين إجراءات تنفيذ لكل عملية وكيفية تدفق المستندات.

ويمكن الجمع بين أكثر من أسلوب فى مجال دراسة وفهم هيكل الرقابة الداخلية.

3- تقييم مدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية .

بعد حصول مراجع الحسابات الخارجى على فهم كافى وكامل لهيكل الرقابة الداخلية بالشركة، تكون الخطوة التالية لمراجع الحسابات الخارجى هى تقييم مدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية، أى أن يقوم بتقييم ما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية قد تم تصميمه بصورة سليمة وجيدة تجعله يحقق أهداف الرقابة وتخفيض المخاطر التى تهدد أهداف الرقابة.

ومن ناحية أخرى فإنه يجب على مراجع الحسابات الخارجى عند تقييمه لمدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية أن يتفهم بصورة جيدة لسياسات وإجراءات الرقابة داخل كل عنصر من عناصر هيكل الرقابة الداخلية الخمس، وهى بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمتابعة.

وتشتمل السياسات والإجراءات المرتبطة ببيئة الرقابة على مدى مشاركة لجنة المراجعة ومجلس الإدارة فى تصميم وتشغيل هيكل الرقابة

الداخلية، وفلسفة الإدارة، ونمط التشغيل، والهيكل التنظيمى، وكيفية تحديد السلطات والمسئوليات وسياسات وممارسات الأفراد، ونظام الرقابة الإدارية فى الشركة، بالإضافة إلى العديد من العوامل الخارجية التى تؤثر على عمليات الشركة مثل رقابة بعض الجهات الخارجية على عمليات الشركة مثل البنك المركزى أو هيئة سوق المال أو جهاز شئون البيئة.

وتشتمل السياسات والإجراءات المرتبطة بتقدير وتقييم المخاطر على السياسات والإجراءات الخاصة بالتأكد من عدم وجود أى معاملات لم يتم تسجيلها فى الدفاتر، وكذلك السياسات والطرق المتعلقة بتحديد التقديرات الهامة فى القوائم المالية، وأساليب تحديد المعاملات والأحداث ذات الخطر المرتفع والتى تؤثر على مدى صدق وعدالة القوائم المالية فى التعبير عن نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالى، وكذلك الأساليب والإجراءات التى تتبعها الإدارة لتقدير أهمية تلك المخاطر وتحديد إحتمال حدوثها وكذلك التعرف على الإجراءات الملائمة التى تتخذها الإدارة لمواجهة تلك المخاطر والسيطرة عليها، بالإضافة إلى دراسة الأحداث والظروف الخارجية التى قد تؤثر بصورة سليمة على مقدرة الإدارة على تسجيل عملياتها وإعداد قوائم مالية سليمة.

وتتمثل السياسات والإجراءات المرتبطة بأنشطة الرقابة فى الفصل بين الواجبات وتقسيم الأعمال، وبالتالى تخفيض إحتمال حدوث الأخطاء أو الغش، وكذلك وجود إجراءات كافية وملائمة لحماية الأصول والسجلات المحاسبية، وفى حالة إستخدام الحاسب الآلى لابد من وجود إجراءات كافية لحماية الحاسب الآلى وملفات البيانات، وضمان عدم سرقة البيانات أو التلاعب فيها، أى الرقابة المتعلقة بالحماية من الإستخدام غير المصرح به للحاسب الآلى.

وفيما يتعلق بالسياسات والإجراءات المرتبطة بنظام المعلومات والاتصال، فهى السياسات التى تحقق توصيل للمعاملات التى تمت بصورة سليمة وفى توقيت مناسب بما يسمح بالإفصاح السليم عنها فى القوائم المالية.

وتتضـــمن السياســـات والإجـــراءات المتعـــلقة بمتابعة هيكل الرقابة الداخـــلية فى مـــتابعة أنشطة الرقابة، لمعرفة ما إذا كان تصميم هيكل الرقابة الداخـــلية مـــا زال ملائم أم لا لظروف التشغيل المالية للشركة، وكذلك متابعة مـــدى قيام إدارة المراجعة الداخلية بمتابعة مدى فعالية وملائمة هيكل الرقابة الداخـــلية ويتطـــلب ذلـــك الاعـــتماد على العديد من المعلومات الخارجية مثل الاستفسار من العملاء.

4- إختبار وتقييم مدى فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية

يعـــد قيـــام مراجع الحسابات الخارجى بتقييم مدى فعالية تصميم هيكل الـــرقابة الداخـــلية، يقوم مراجع الحسابات بتقييم واختبار مدى فعالية تشغيل هيكـــل الـــرقابة الداخـــلية. ويتطلب ذلك اختبار وتقييم السياسات والإجراءات الخاصـــة بكل جزء من الأجزاء التى تتكون فيها هيكل الرقابة الداخلية بهدف معرفة كيفية تطبيق الإجراءات والسياسات المتعلقة بالرقابة، ومدى الثبات فى تطـــبيق تـــلك السياسات والإجراءات، مع تحديد الأفراد المكلفين بتطبيق تلك السياســـات والإجـــراءات، وتحديـــد موقعهم فى الهيكل التنظيمى وذلك بهدف الحصـــول على أدلة كافية وملائمة تمكنه من إبداء رأيه عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

وتشـــتمل الإختبارات المتعلقة بتقييم مدى فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية فى إجراء الاستفسار من موظفى الشركة وكمثال على ذلك الاستفسار مـــن رئيس قسم الخزينة والمدير المالى للشركة عن اللائحة الخاصة بصرف وتحصيل النقدية والحد الأقصى للنقدية، ومن المسئول عن التسجيل فى دفاتر الخزيـــنة، ومن المسئول عن توريد النقدية إلى البنك وتفيد تلك الإستفسارات فى الحكم على مدى فعالية تشغيل نظم الرقابة الداخلية على الخزينة.

ومن ناحية أخرى يمكن لمراجع الحسابات الخارجى أن يقوم بإختبار المســـتندات والـــتقارير المحاسبية لمعرفة مدى إكتمالها وتطابقها مع ما هو وارد بالسجلات.

وكمثال على ذلك مراجعة إشعار الإضافة للبنك وأذون الصرف وأذون التحصيل مع سجلات الخزينة، للتحقق من سلامة تشغيل إجراءات الرقابة على الخزينة.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك بعض أنشطة الرقابة التى يمكن لمراجع الحسابات ملاحظة كيفية أداء الأفراد لها بكى يتمكن من معرفة مدى فعالية تشغيل سياسات وإجراءات الرقابة، وفى بعض الأحيان قد يقوم مراجع الحسابات بإعادة أداء بعض أنشطة الرقابة لمعرفة مدى فعاليتها، وذلك فى حالة عدم كفاية المستندات والسجلات الخاصة ببعض الأنشطة الرقابية للحكم على مدى فعالية تشغيل نظام الرقابة الداخلية.

وفيما يتعلق بحصول مراجع الحسابات الخارجى على أدلة الإثبات الملائمة والكافية والمؤيدة لفعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية، فإن هناك العديد من العوامل التى يجب أن يأخذها مراجع الحسابات فى الاعتبار عند تحديده لمدى كفاية تلك الأدلة، منها طبيعة سياسات وإجراءات الرقابة وأهميتها فى تحقيق أهداف الرقابة، وطبيعة ونطاق إختبارات فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية، والتى تم تنفيذها بمعرفة الشركة، بالإضافة إلى الخطر الناتج عن عدم الإلتزام بسياسات وإجراءات هيكل الرقابة الداخلية، ويتم تقدير هذا الخطر فى ضوء العديد من العوامل لعل أهمها ما إذا كانت سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية يتم تنفيذها يدوياً بواسطة الأفراد أو من خلال الحاسب الآلى فى ظل تكنولوجيا المعلومات، ومدى تعقيد سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية.

وفى بعض الأجيان قد تقدم الشركة بعض الأدلة التى تؤيد مدى صدق تقريرها على هيكل الرقابة الداخلية. ومع ذلك فإن مراجع الحسابات الخارجى يعتبر مسئول عن إيجاد الدليل الكافى لصدق تقرير الإدارة عن فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية.

ويرتبط مدى كفاية وملائمة الأدلة المؤيدة لفعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية بالفترة التى يتم فيها إختبار وتقييم فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية. وكذلك يرتبط مدى كفاية وملائمة تلك الأدلة بالحكم المهنى لمراجع الحسابات.

5- إعداد تقرير المراجعة والذى يتضمن إبداء الرأى فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية

يمكن لمراجع الحسابات إعداد تقرير مراجعة يتضمن إبداء رأيه عن تأكيدات الإدارة عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية بعد قيامه بتقييم الأدلة التى قام بالحصول عليها.

وستميز بين حالتين :

الحالة الأولى :

إعداد الإدارة لتقرير منفصل عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

الحالة الثانية :

إعداد الإدارة لخطاب أو إقرار يوجه لمراجع الحسابات الخارجى عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

ويتعلق مفهوم التصديق Attestation Concept بثلاثة أطراف، وهى الطرف الأول الذى يقوم بالإفصاح عن تأكيدات معينة من خلال وسيلة معينة للإفصاح بخلاف القوائم المالية. ويتمثل الطرف الثانى فى مراجع الحسابات الخارجى الذى يبدى رأيه عن التأكيدات التى يبديها الطرف الأول (التصديق على تلك التأكيدات)، أما الطرف الثالث فهو مستلم الإفصاح عن تأكيدات الطرف الأول وكذلك تقرير مراجع الحسابات الخارجى عن تلك التأكيدات.

وتمثل خدمة تصديق مراجع الحسابات على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية أحد وأهم خدمات التصديق المهنى التى يقوم بها مراجع الحسابات الخارجى.

ويقصد بتلك الخدمة قيام مراجع الحسابات بإختبار تأكيدات الإدارة بشأن مدى فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد

القوائم المالية للشركة، وذلك كما جاء فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

وسيقوم مراجع الحسابات بإختبار تأكيدات الإدارة عن هيكل الرقابة الداخلية، وستقوم إدارة الشركة بإعداد تقرير خاص لهذا الغرض يتضمن تأكيداتها بشأن هيكل الرقابة الداخلية.

ومن ناحية أخرى فإن خدمة التصديق على تقرير الإدارة بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، خدمة لها ثلاثة أطراف، وهى الإدارة التى قامت بإعداد وتوصيل تأكيداتها بشأن هيكل الرقابة الداخلية من خلال تقرير خاص تعده الإدارة لهذا الغرض، والطرف الثانى هو مراجع الحسابات الذى سيقوم بالتصديق على تلك التأكيدات، أما الطرف الثالث فهو المستفيد من تلك الخدمة التصديقية وقد يكون هذا الطرف هو الملاك أو المستثمرين أو هيئة سوق المال أو البورصة أو البنك المركزى أو وزارة البيئة.

وتجدر الإشارة إلى أن مجال التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية يتضمن الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية فقط، ولا يتضمن التصديق على فعالية الرقابة على الأداء الاقتصادى أو على عمليات التشغيل، أو التصديق على فعالية اللوائح الداخلية والنظم الخاضعة لها الشركة، أو التصديق على مدى إلتزام الشركة بالقوانين واللوائح والنظم الخاضعة لها الشركة.

ومن ناحية أخرى فإن تصديق مراجع الحسابات الخارجى على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة يساعد الأطراف الخارجية وأصحاب المصلحة فى المشروع مثل المستثمرين وحملة الأسهم وكذلك جهات الرقابة الخارجية مثل هيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية والبنك المركزى فى معرفة مدى كفاءة إدارة المشروع فى تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية، مما ينعكس على إعدادها لقوائم مالية سليمة يمكن الثقة فيها والإعتماد عليها.

ولاشــك أن تصــديق مراجع الحسابات على تقرير الإدارة عن مدى فعاليــة هيكــل الــرقابة الداخــلية يؤدى إلى الوفاء بالتشريعات والمتطلبات القانونيــة بالنســبة للشــركات المقيــدة فى البورصـــة أو العاملة فى مجال الاســـتثمارات فى الأوراق الماليـــة، كمـــا هـــو الحـــال فى الولايات المتحدة الأمـــريكية، حيـث تلتزم إدارة الشركة المقيدة فى البورصة وكذلك الشركات العامــلة فى مجـــال الاستثمار أو الوساطة فى الأوراق المالية وكذلك صناديق الاســـتثمار وشـــركات المقاصة والتسوية والحفظ المركزى بإعداد تقرير عن مـــدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة وتقديمه لبورصة الأوراق المالية وأحيانـــاً لبعض جهات الرقابة الداخلية مرفقاً بها تقرير من مراجع الحسابات الخارجى للتصديق على تقرير الإدارة فى هذا المجال.

ووفقـــاً للإصدارات المهنية الأمريكية[1] يمكن لمراجع الحسابات إبداء رأيـــه فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة وذلك بعـــد تقييمـــه للأدلـــة التى أمكن الحصول عليها وسنفرق بين حالتين، الحالة الأولى هى إعـــداد الإدارة لـــتقرير مســـتقل أو منفصل عن مدى فعالية هيكل الـــرقابة الداخـــلية، والحالـــة الثانية هى إعداد الإدارة لخطاب أو إقرار يوجه لمـــراجع الحســـابات الخارجى عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بدلاً من إعداد تقرير منفصل وسنعرض للحالتين فى الجزء التالى كما يلى :

الحالـة الأولى : إعـداد الإدارة لـتقرير منفصـل عـن مـدى فعاليـة هيكـل الـرقابة الداخلية.

فى حالـــة إعـــداد إدارة الشركة لتقرير مستقل عن مدى فعالية هيكل الـــرقابة الداخلية وتقديمه لجهات الإشراف والرقابة مثل هيئة سوق المال أو البورصة أو البنك المركزى، فإن مراجع الحسابات المكلف بالتصديق على هذا التقرير سيقوم بإعداد تقرير مستقل للتصديق على تأكيدات الإدارة بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

---

(1) AICPA SSAE No 2 (1993)

ويتضـــمن تقريـــر مراجع الحسابات النظيف أو غير المتحفظ فى هذه الحالة على العناصر الأساسية التالية :

أ- عنوان التقرير : ويكـــون العـــنوان " تقريـــر مـــراجع الحسابات المستقل عن التصديق على تأكيدات الإدارة بشأن فعالية هيكل الرقابة الداخلية ".

ويتضح من هذا العنوان أن الإصدارات المهنية أكدت على الإشارة فى عنوان التقرير إلى كلمة مستقل.

ب- الجهة الموجه لها التقرير : هى مجلس إدارة الشركة التى قامت بإعداد تقريرها عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، وكذلك يوجه هذا التقرير إلى بعض جهـــات الـــرقابة الخارجية التى يجب أن يقدم لها تقرير الإدارة عن مدى فعاليـــة هيكل الرقابة الداخلية مرفقاً بها تقرير مراجع الحسابات الخارجى المستقل للتصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية وذلـــك تطـــبيقاً لأحكام القانون مثل الهيئة العامة لسوق المال أو البورصة أو البنك المركزى.

جـ- فقرة المقدمة (الفقرة التمهيدية) : وتشير تلك الفقرة إلى قيام مراجع الحسابات بالتصـــديق عـــلى تأكيدات الإدارة بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشـــركة، مع الإشارة إلى اسم الشركة ومجال التصديق (تأكيدات الإدارة عـــن فعاليـــة هيكـــل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية)، وكذلك الفترة التى يغطيها التصديق.

د- فقرة النطاق : وتشير تلك الفترة إلى نطاق أعمال التصديق على تقرير الإدارة عـــن مـــدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، وكذلك الإشارة إلى المعايير التى إلتزم بها مراجع الحسابات عند أدائه لتلك الخدمة.

وتشير تلك الفقرة أيضاً إلى قيام مراجع الحسابات بالحصول على فهم لهيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية بالشركة، وتقييم مدى فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية.

هـ- فقرة الحدود الملازمة : والتى توضح أن هناك حدود ملازمة (قصور ملازم) لفعالية أى هيكل للرقابة الداخلية، وبالتالى فإنه لا يمكن إكتشاف كل الأخطاء أو المخالفات، وكذلك الإشارة إلى عدم إمكانية ضمان فعالية هيكل الرقابة الداخلية فى المستقبل بسبب إحتمال تغيير الظروف فى المستقبل، أو إنخفاض درجة الإلتزام بالسياسات والإجراءات.

و- فقرة الرأى : تحتوى فقرة الرأى على إبداء مراجع الحسابات لرأيه بشأن تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وما إذا كانت تلك التأكيدات قد تم تحديدها بعدالة فى كل الجوانب الجوهرية إعتماداً على مقاييس تقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

ويبدى مراجع الحسابات رأى نظيف (رأى غير متحفظ) فى حالة الإفصاح السليم والكافى فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، وتمشى هيكل الرقابة الداخلية مع مقاييس تقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية الصادرة عن المنظمات المهنية،وكذلك عدم وجود قيود على نطاق عمل مراجع الحسابات.

ز- تاريخ تقرير مراجع الحسابات : وهو تاريخ إنتهاء مراجع الحسابات من أداء خدمة التصديق، مع ضرورة توقيع مراجع الحسابات، وذكر عنوانه، ورقم سجل مزاولة المهنة.

ويأخذ تقرير مراجع الحسابات عن التصديق على تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية النموذج التالى وذلك وفقاً للإصدارات المهنية الأمريكية.

تقرير مراجع الحسابات المستقل عن التصديق على تأكيدات الإدارة بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية

السادة / مجلس إدارة شركة الياسمين التجارية (ش.م.م)
/ الهيئة العامة لسوق المال.
/ بورصة الأوراق المالية.

قمنا بفحص تأكيدات إدارة شركة الياسمين التجارية (شركة مساهمة مصرية) بأن لديها هيكل فعال للرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية للشركة فى 2006/12/31، وذلك كما جاء فى تقرير الإدارة المرفق.

وقد تم الفحص وفقاً لمعايير التصديق المهنى الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين، وقد تضمن الفحص الحصول على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية بالشركة، وإختبار وتقييم مدى فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية، وكذلك تقييم أى إجراءات أخرى رأيناها ضرورية فى ضوء الظروف الحالية المحيطة، وإننا نعتقد أن الفحص الذى قمنا به يوفر أساس معقول لابداء رأينا.

وبسبب الحدود الملازمة لأى هيكل رقابة داخلية (أوجه القصور المستلازمة) فإنه قد لا يتم إكتشاف بعض المخالفات أو الأخطاء، كما أن أى تقييم لهيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية للفترات المحاسبية المستقبلية يخضع لمخاطر أن يصبح هيكل الرقابة الداخلية غير ملائم أو غير كافى، بسبب التغييرات فى الظروف أو بسبب عدم الإلتزام بالإجراءات أو السياسات.

وفى رأينا فإن تأكيدات الإدارة بأن بشركة الياسمين التجارية (ش.م.م) لديها هيكل فعال للرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية فى 12/31/ 2006 قد تم تحديدها بعدالة فى كل جوانبها الهامة إعتماداً على المقاييس المحددة والصادرة عن المنظمات المهنية فى هذا الشأن.

الإسكندرية فى 2007/3/3

مراجع الحسابات
الاسم / ياسر شحاته السيد
التوقيع / ....
س.م.م ......

الحالة الثانية : إعداد الإدارة لخطاب أو إقرار يوجه لمراجع الحسابات الخارجى عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة بدلاً من إعداد تقرير مستقل.

فى هذه الحالة يجب أن يشير مراجع الحسابات فى تقريره إلى هذا الخطاب أو الإقرار المرسل له من إدارة الشركة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وذلك فى الفقرة الإفتتاحية (فقرة المقدمة) مع الإشارة إلى تاريخ هذا الخطاب، كما تضاف فقرة أخرى إضافية بعد فقرة الرأى يشير فيها مراجع الحسابات إلى أن تقريره عن التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية يقتصر إستخدامه على مجلس الإدارة أو إدارة الشركة أو لجنة المراجعة بالشركة، بمعنى أن المعلومات الواردة فى تقرير مراجع الحسابات يجب ألا يستخدم فى أى أغراض أخرى.

ويتكون تقرير مراجع الحسابات فى هذه الحالة من خمس فقرات بالترتيب التالى :

- فقرة المقدمة (الفقرة التمهيدية).
- فقرة النطاق.
- فقرة الحدود الملازمة.
- فقرة الرأى.
- فقرة تقييد إستخدام التقرير.

وتختلف فقرة المقدمة فى هذه الحالة وذلك حيث يجب أن يشير مراجع الحسابات إلى الخطاب الذى وجهته إدارة الشركة له بخصوص هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

وتظهر فقرة المقدمة على الصورة التالية فى هذه الحالة على الصورة التالية :

" قمنا بفحص تأكيدات إدارة شركة الياسمين (شركة مساهمة مصرية) بأن لديها هيكل فعال للرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية للشركة فى 2006/12/31 وذلك كما جاء فى الخطاب الذى وجهته إدارة الشركة لنا فى 2006/12/31 ".

ولا تختلف فقرة النطاق وفقرة الحدود الملازمة وفقرة الرأى فى هذه الحالـــة عـــن حالة إعداد الإدارة لتقرير منفصل عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

وتظهـــر فقـــرة تقييـــد إستخدام التقرير فى تقرير مراجع الحسابات فى حالـــة إعـــداد الإدارة لخطاب يوجه لمراجع الحسابات الخارجى عن مدى فعاليـــة هيكل الرقابة الداخلية بالشركة بدلاً من إعداد تقرير مستقل وذلك بعد فقرة الرأى على النحو التالى :

" يقتصـــر إســـتخدام هـــذا التقرير على مجلس إدارة الشركة، ولجنة المراجعة بالشركة، أو لهيئة سوق المال أو للبورصة، أو للبنك المركزى فقط ويجب إلا يستخدم فى أى أغراض أخرى ".

6- بدائل *الرأى* فـى تقرير مراجع *الحسابات* عن *التصديق* على تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل *الرقابة الداخلية* :

يمكن لمراجع الحسابات الخارجى أن يبدى رأى متحفظ أو معاكس فى تقريـــره عـــن التصـــديق على تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، كما يمكن لمراقب الحسابات أن يمتنع عن إبداء الرأى.

ويـــبدى مـــراجع الحســـابات لرأى متحفظ أو معاكس فى حالة وجود أوجـــه ضعف جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، أما فى حالة وجود قيود على نطاق التكليف فإنه قد يتحفظ فى تقريره، وقد يمتنع عن إبداء الرأى حسب جوهرية تلك القيود.

وسنعرض فى الجزء التالى لحالة وجود قيود على نطاق عمل مراجع الحســـابات، ثـــم نعرض بعد ذلك لحالة وجود أوجه ضعف جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالشركة وذلك على النحو التالى :

أ- وجود قيود على نطاق عمل *مراجع الحسابات*.

فى حالـــة وجـــود قيود على نطاق فحص مراجع الحسابات لتأكيدات الإدارة عـــن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، بمعنى أنه لم يتمكن مـــن القيـــام بكافة الإجراءات اللازمة والضرورية لفحص تأكيدات الإدارة عن

مـــدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، فإنه لن يبدى رأى نظيف (غير مـــتحفظ) فى تقريـــره عن التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

حيث سيبدى مراجع الحسابات فى هذه الحالة لرأى متحفظ أو سيمتنع عـــن إبداء الرأى وفقاً لمدى جوهرية تلك القيود،وقد تفرض تلك القيود على نطـــاق عمـــل مـــراجع الحسابات من إدارة الشركة، وقد تكون بسبب ظروف أخـــرى خارجيـــة لا علاقة للإدارة بها، مثل قيود الوقت أو عدم كفاية الفترة اللازمة لتقييم مدى فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

ويـــتحفظ مراجع الحسابات فى هذه الحالة وقد يمتنع عن إبداء الرأى وذلـــك وفقاً لمدى جوهرية القيود المفروضة على نطاق فحصه، ومدى أهمية الإجـــراءات الـــتى لـــم يقـــم بها ومدى تأثيرها على الأدلة الكافية والملائمة المطـــلوبة لإبداء مراجع الحسابات لرأيه على تقريره الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

وفى حالـــة توصـــل مراجع الحسابات وفقاً لحكمه المهنى إلى أن تلك القيود المفروضة على نطاق عمله غير جوهرية فإنه سوف يبدى رأى متحفظ وسيضيف إلى تقريره المتحفظ فى هذه الحالة لفقرة توضيحية قبل فقرة الرأى يشير فيها إلى تلك القيود المفروضة على نطاق أعمال الفحص والتى بسببها أبـــدى رأى مـــتحفظ. ويشتمل تقرير مراجع الحسابات الخارجى المستقل عن التصـــديق عـــلى تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية والذى يتضمن رأى متحفظ فى هذه الحالة على الفقرات التالية بالترتيب التالى :

- فقرة المقدمة (الفقرة التمهيدية).
- فقرة النطاق.
- فقرة الحدود الملازمة.
- فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى.
- فقرة الرأى المتحفظ.

ولن تختلف الفقرة التمهيدية فى التقرير المتحفظ عن الفقرة التمهيدية فى التقرير النظيف.

ويــتم تعديل فقرة النطاق وذلك بإضافة ما يشير إلى وجود قيود غير جوهرية على نطاق الفحص وتأخذ تلك الفقرة الصورة التالية :

" وباســتثناء ما سيرد فى الفقرة التوضيحية فقد قمنا بالفحص وفقاً لمعاييــر التصــديق المهــنى الصــادرة عــن مجمــع المحاسبين القانونيين الأمــريكيين، وقــد تضــمن الفحــص الحصول على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية بالشركة، وإختيار وتقييم مدى فعالية تصــميم وتشــغيل هيكــل الــرقابة الداخلية، وكذلك تقييم أى إجراءات أخرى رأيــناها ضرورية فى ضوء الظروف الحالية المحيطة، وإننا نعتقد أن الفحص الذى قمنا به يوفر أساس معقول لإبداء رأينا "

ولا تختــلف فقــرة الحدود الملازمة فى التقرير المتحفظ عن التقرير النظيف أو غير المتحفظ.

وتشير الفقرة التوضيحية السابقة لفقرة الرأى إلى القيود المفروضة على نطاق أعمال مراجع الحسابات والتى بسببها أبدى لرأى متحفظ.

وتظهر فقرة الرأى المتحفظ فى هذه الحالة على الصورة التالية :

" وفيمــا عدا أثر ما ورد فى الفقرة السابقة فإن تأكيدات الإدارة بأن شــركة . (ش.م.م) لديهــا هيكــل فعال للرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية فى 2006/12/31 قد تم تحديدها بعدالة فى كل جوانبها الهامة إعــتماداً عــلى المقــاييس المحددة والصادرة عن المنظمات المهنية فى هذا الشأن.

ومــن ناحيــة أخــرى فإنه إذا توصل مراجع الحسابات وفقاً لحكمه المهنى إلى أن القيود المفروضة على نطاق عمله جوهرية، فإنه سوف يمتنع عــن إبداء الرأى على تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، نتيجة جوهرية تلك القيود، وبالتالى فإن تقرير مراجع الحسابات فى هــذه الحالــة لــن يشــتمل على فقرة نطاق ولا على فقرة الحدود الملازمة،

وسيتم إضافة فقرة توضيحية سابقة لفقرة الإمتناع عن إبداء الرأى لبيان القيود الجوهرية أو المؤثرة على نطاق عمل مراجع الحسابات والتى بسببها إمتنع مراجع الحسابات عن إبداء الرأى على تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

ويشتمل تقرير مراجع الحسابات فى هذه الحالة على الفقرات التالية :

- فقرة المقدمة (الفقرة التمهيدية).
- فقرة توضيحية سابقة لفقرة الإمتناع عن إبداء الرأى.
- فقرة الإمتناع عن إبداء الرأى.

وتظهر فقرة المقدمة (الفقرة الإفتتاحية) فى حالة تقرير مراجع الحسابات الذى يتضمن الإمتناع عن إبداء الرأى على الصورة التالية :

" تم تكليفى بفحص تأكيدات إدارة شركة .... (ش.م.م) بأن لديها هيكل فعال للرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية للشركة فى 2006/12/31، وذلك كما جاء فى تقرير الإدارة المرفق ".

أى أن فقرة المقدمة فى حالة الإمتناع عن إبداء الرأى فى تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة تبدأ بجملة تم تكليفى بفحص أو بإختبار تأكيدات الإدارة بدلاً من قمنا بإجراء فحص أو إختبار.

ولا يحتوى تقرير مراجع الحسابات فى هذه الحالة على فقرتى النطاق والحدود الملازمة.

وتظهر الفقرة التوضيحية قبل فقرة الإمتناع عن إبداء الرأى على الصورة التالية :

" لم نتمكن من إختبار وتقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، والقيام بالإجراءات اللازمة للحصول على الأدلة الكافية والملائمة التى تمكنا من تقييم تأكيدات الإدارة بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة وذلك كما جاء فى تقرير الإدارة المرفق وذلك بسبب (يذكر سبب الإمتناع عن إبداء الرأى) مثل القيود الجوهرية التى فرضتها الإدارة على نطاق الفحص مثلاً. وتظهر فقرة الإمتناع عن إبداء الرأى على الصورة التالية

" وبــناءا عــلى ما أشرنا إليه فى الفقرة السابقة لن نتمكن من إبداء رأينا على تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة كما ورد فى تقرير الإدارة المرفق ".

ب- وجود اوجه ضعف جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالشركة

إذا توصــل مراجع الحسابات بناءاً على ما قام به من إختبارات وما جمعــه مــن أدلـــة إثــبات إلى وجود أوجه قصور جوهرية فى هيكل الرقابة الداخــلية سواء كانت فى تصميم أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية فإنه سيبدى رأى غيــر نظيف فى هذه الحالة عند إعداده لتقريره عن التصديق على تقرير الإدارة عــن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، حيث أن وجود أوجه ضـــعف أو قصــور جوهــرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالشركة سيؤثر على مقــدرة الشــركة فى تســجيل عمــلياتها وإعداد قوائم مالية يمكن الثقة فيها والإعتماد عليها.

وتتمــثل أوجــه الضــعف الجوهرية فى عدم مقدرة جزء أو أكثر من أجــزاء هيكل الرقابة الداخلية بالشركة على عمل تخفيض ملموس فى مستوى الخطر الناتج من إحتمال وقوع أخطاء أو غش فى العناصر الهامة فى القوائم الماليــة وعــدم إكتشــافها بواســطة العاملين بالشركة فى الوقت المناسب، ممـــا يؤدى إلى عدم إمكانية تأكيد إدارة الشركة بأن لديها هيكل فعال للرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية.

وكمـــثال لأوجــه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية فى أى شركة عدم وجود إدارة للمراجعة الداخلية مما يؤثر بصورة سلبية على فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة. وسنميز بين حالتين :

الحالة الأولى :

إفصـــاح الإدارة فى تقريــرها عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية عـــن كافة أوجه القصور فى تصميم أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية والتى قد تؤثــر بصــورة سلبية على مقدرة إدارة الشركة على إعداد قوائم مالية يمكن الــثقة فيهـــا والاعتماد عليها، حيث سيبدى مراجع الحسابات فى هذه الحالة لرأى متحفظ.

الحالة الثانية :

عدم إفصاح الإدارة فى تقريرها عن أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية، حيث سيبدى مراجع الحسابات فى هذه الحالة لرأى معاكس.

وسنعرض لأثر كل حالة من الحالات السابقة على تقرير مراجع الحسابات عن التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة على النحو التالى :

الحالة الأولى : إفصاح الإدارة فى تقريرها عن أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية.

فى حالة إفصاح الإدارة فى تقريرها عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية لأوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية التى تؤثر على تحقيق الرقابة الداخلية لأهدافها، فإن مراجع الحسابات سوف يبدى رأى متحفظ فى تقريره عن التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وسيضيف لتقريره فقرة توضيحية تالية لفقرة الرأى لوصف أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية.

ويتكون تقرير مراجع الحسابات المتحفظ فى هذه الحالة من خمس فقرات بالترتيب التالى :

- فقرة المقدمة (الفقرة الإفتتاحية).
- فقرة النطاق.
- فقرة الحدود الملازمة.
- فقرة الرأى المتحفظ.
- الفقرة التوضيحية.

ولن تختلف الفقرة الإفتتاحية وفقرة النطاق وفقرة الحدود الملازمة فى التقرير المتحفظ فى هذه الحالة عن التقرير النظيف أو غير المتحفظ.

وتظهر فقرة الرأى المتحفظ فى هذه الحالة على الصورة التالية :

" وفيمـــا عـــدا أثـــر وجود أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية والواردة فى تقرير الإدارة المرفق، فمن رأينا أن تأكيدات الإدارة بأن شركة الياسمين (ش.م.م) لديها هيكل فعال للرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية فى 2006/12/31 قد تم تحديدها بعدالة فى كل جوانبها الهامة إعـــتماداً عـــلى المقـــاييس المحدد. والصادرة عن المنظمات المهنية فى هذا الشأن.

وتـــبين الفقرة التوضيحية التالية لفقرة الرأى المتحفظ أوجه الضعف الجوهـــرية فى هيكـــل الـــرقابة الداخلية والواردة فى تقرير الإدارة عن مدى فعاليـــة هيكل الرقابة الداخلية، وتظهر الفقرة التوضيحية فى هذه الحالة على الصورة التالية :

" توجـــد أوجـــه ضعف جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية للشركة فى 2006/12/31 وذلك كما جاء فى تقرير الإدارة المرفق عن مدى فعالية هيكل الـــرقابة الداخلية بالشركة وتتمثل أوجه القصور فى هيكل الرقابة الداخلية فى (يذكـــر أوجـــه الضعف الجوهرية) مما يؤثر بصورة سلبية على مقدرة هيكل الرقابة الداخلية فى إعطاء تأكيد معقول بإمكانية إعداد قوائم مالية يمكن الثقة فيها والإعتماد عليها.

الحالـة الـثانية : عدم إفصاح الإدارة فى تقريرها عن أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية.

فى حالـــة عـــدم إفصـــاح الإدارة فى تقريرها عن مدى فعالية هيكل الـــرقابة الداخـــلية بالشـــركة عـــن أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخـــلية بالشركة، أو فى حالة عدم إتفاق إدارة الشركة مع مراجع الحسابات بخصـــوص أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالشركة وكيفية الإفصـــاح عـــنها فى تقريـــر الإدارة عـــن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشـــركة، فـــإن مـــراجع الحسابات سوف يبدى رأى معاكس فى تقريره عن التصـــديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وسيضـــيف لـــتقريره فقـــرة توضـــيحية سابقة لفقرة الرأى يصف فيها أوجه

الضــعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية التى لم تفصح عنها الإدارة فى تقريرها، وذلك على اعتبار أن عدم إتفاق مراجع الحسابات مع إدارة الشركة بخصــوص أوجــه الضــعف الجوهــرية فى هيكــل الرقابة الداخلية بالشركة والإفصــاح عــنها تعتــبر مــن الأمور الجوهرية التى تؤثر على رأى مراجع الحسابات فى تقريره عن التصديق على تقرير الإدارة بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

ويــتكون تقرير مراجع الحسابات المعاكس فى هذه الحالة من خمس فقرات بالترتيب التالى :

- الفقرة التمهيدية (فقرة المقدمة).
- فقرة النطاق.
- فقرة الحدود الملازمة.
- فقرة توضيحية.
- فقرة الرأى المعاكس.

ولا تختــلف فقــرة المقدمــة وفقــرة النطاق وفقرة الحدود الملازمة فى التقرير المعاكس عن التقرير النظيف أو غير المتحفظ.

وتــبين الفقــرة التوضــيحية الســابقة لفقــرة الرأى أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية والتى لم تفصح الإدارة عنها فى تقريرها عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وتظهر الفقرة التوضيحية قبل فقرة الرأى المعاكس فى هذه الحالة على النحو التالى :

" بــناءاً على ما قمنا به من إختبارات لهيكل الرقابة الداخلية بشركة الياســمين، تــبين لــنا وجود أوجه ضعف جوهرية فى تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية بشركة الياسمين فى 2006/12/31 والمتمثلة فى (يذكر أوجه القصور الجوهرية فى تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية بالشركة)، وتؤثر أوجه الضعف تلك بصورة سلبية على مقدرة هيكل الرقابة الداخلية فى تحقيق أهداف الرقابة، ولم يشتمل تقرير الإدارة المرفق عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة على الإفصاح عن أوجه الضعف الجوهرية هذه والتى تحد

مـــن مقدرة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة فى إعطاء تأكيد مناسب أو معقول بشأن إمكانية إعداد قوائم مالية يمكن الثقة فيها والإعتماد عليها ".

وتظهر فقرة الرأى المعاكس فى هذه الحالة على الصورة التالية :

" وفى رأيـــنا وبسبب وجود أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخـــلية بالشركة والتى أوضحناها فى الفقرة السابقة، والتى لم تفصح عنها الإدارة فى تقريـــرها المرفق عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، فـــإن تـــأكيدات الإدارة بـــأن شـــركة الياسمين (ش.م.م) بأن لديها هيكل فعال لـــلرقابة الداخـــلية على عملية إعداد القوائم المالية فى 2006/12/31 لم يتم تحديدهـــا بعدالـــة إعـــتماداً على المقاييس المحددة والصادرة من المنظمات المهنية فى هذا الشأن ".

يتضـــح ممـــا سبق أنه فى حالة وجود قيود على نطاق عمل مراجع الحسابات فإنه قد يتحفظ فى تقريره أو يمتنع عن إبداء الرأى حسب جوهرية على تلك القيود.

أمـــا فى حالـــة وجود أوجه ضعف جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالشـــركة فإن مراجع الحسابات يتحفظ فى تقريره فى حالة إفصاح الإدارة فى تقريـــرها عـــن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة عن أوجه الضعف الجوهـــرية فى تصـــميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، ويضيف فى هـــذه الحالـــة لـــتقريره فقرة توضيحية تالية لفقرة الرأى، أما فى حالة عدم إفصـــاح الإدارة فى تقريـــرها عـــن أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخـــلية بالشـــركة فإن مراجع الحسابات يبدى فى هذه الحالة لرأى معاكس ويضيف لتقريره فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى.

وتجدر الإشارة فى هذا الصدد إلى أنه يمكن تكليف مراجع الحسابات بفحـــص نظـــام الـــرقابة الداخـــلية، وإعداد تقرير عن هذا الفحص فى جميع الحـــالات، ســـواء كـــان به أوجه ضعف جوهرية أو لا يوجد به أوجه ضعف، ويقـــدم هذا التقرير إلى الجهة التى قامت بتكليفه، ويعتبر هذا التكليف فى هذه الحالة بمثابة عمل مهنى خاص.

الوضع المهنى فى مصر عن تقرير مراجع الحسابات عن فحص نظام الرقابة الداخلية.

فيما يتعلق بالوضع المهنى فى مصر فيما يتعلق بتقرير مراجع الحسابات عن فحص نظام الرقابة الداخلية، فإنه لا توجد فى مصر أى معايير مهنية أو تشريعات قانونية تلزم إدارة الشركة بإعداد تقرير عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية، وبالتالى لا يوجد أى إلزام على مراجعى الحسابات فى مصر بإعداد تقرير للتصديق على تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وكذلك لا يوجد أى إلزام على إعداد مراجع الحسابات فى مصر لتقرير عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة وليس التصديق على تقرير الإدارة بشأن هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

ومن ناحية أخرى فإن إتجاه مصر الذى بدأته نحو إقتصاد السوق، والعمل على تنشيط سوق الأوراق المالية من المتوقع أن يؤدى إلى زيادة الطلب على خدمات مراجعى الحسابات لإعداد تقارير مراجعة لإبداء رأيهم عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة أو للتصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة فى حالة إعداد الإدارة لتقرير عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

ويتطلب ذلك ضرورة صدور معايير مهنية أو تشريعات قانونية تلزم الشركات المصرية خاصة الشركات المقيدة بالبورصة بضرورة إعداد تقارير عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية بالشركة خلال فترة زمنية معينة، وتقديم تلك التقارير لبورصة الأوراق المالية أو لبعض جهات الرقابة الخارجية مثل البنك المركزى أو هيئة سوق المال أو لمصلحة الشركات مرفقاً بها تقرير من مراجع الحسابات الخارجى للتصديق على تقرير الإدارة فى هذا الشأن، أو إلزام مراجعى الحسابات فى مصر بضرورة إعداد تقرير يتضمن إبداء الرأى فى مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية بالشركة خلال فترة زمنية معينة

وذلـــك من خلال مقاييس محددة لتقييم هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وذلك بـــدلاً مـــن إعداد تقرير للتصديق على تأكيدات الإدارة بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

ولاشك أن ذلك سيدعم من ثقة مستخدمى القوائم المالية فى مصر فى الـــنظام الـــذى يـــتم من خلاله إعداد القوائم المالية وبالتالى سيزيد من ثقتهم ودرجة إعتمادهم على القوائم المالية للشركة.

ولاشـــك أن صـــدور القـــانون رقم 95 لسنة 1992 فى مصر وكذلك صدور العديد من القرارات المنظمة للعمل فى سوق الأوراق المالية فى مصر والصادرة من الهيئة العامة لسوق المال ومنها أخيراً قرار مجلس إدارة الهيئة العامـــة لســـوق المال رقم 30 فى 2002/6/18 أصبح يتطلب ضرورة أن يعد مراجع الحسابات تقريرعن أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية للشـــركة أن وجـــدت عـــلى أن يقدم هذا التقرير للجنة المراجعة بالشركة أن وجـــدت ولإدارة الشركة، كما يجب على مراجع الحسابات إبلاغ جهات الرقابة الخارجيـــة بهـــذا التقرير، مثل هيئة سوق المال أو بورصة الأوراق المالية، ولاشـــك أن تقريـــر بهذا المعنى سوف يساعد على تدعيم ثقة المتعاملين فى سوق الأوراق المالية فى هذا السوق.

ومـــن ناحيـــة أخـــرى فإن إنشاء الشركات العاملة فى مجال الأوراق الماليـــة وفقـــاً لأحكـــام القانون 95 لسنة 1992 أصبح يتطلب أن يعد مراجع الحسابات تقريراً خاصاً عن أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية للشـــركة إن وجـــدت. ويجـــب أن يقدم مراجع الحسابات هذا التقرير للإدارة وللجنة المراجعة بالشركة ولجهات الرقابة الخارجية،مثل هيئة سوق المال أو البورصة أو البنك المركزى أو وزارة البيئة.

ولاشـــك أن هذا التقرير سوف يساعد على تدعيم ثقة المتعاملين فى ســـوق الأوراق الماليـــة ويتمشى مع الإصدارات المهنية الصادرة عن مجمع المحاســـبين القـــانونيين الأمريكيين، ومع ما تراه لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية.

الفصل الرابع

اختبارات فعالية الرقابة الداخلية واختبارات صحة العمليات باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية

يحتاج المراجع قبل إجراء اختباراته المختلفة أن يقرر لكل إجراء مراجعة حجم العينة المناسب وكذلك كيفية اختيار مفردات تلك العينة من المجتمع الذي تمثله. ويعرف أسلوب المعاينة في المراجعة بأنه عبارة عن سحب مفردات تقل عن 100% من المجتمع موضع المراجعة لإجراء اختبارات المراجعة واستخلاص النتائج منها لتعميمها على المجتمع الذي سحبت منه. وهنا يثار التساؤل عن حجم العينة الذي يعتبر كاف لتمثيل المجتمع الذي سحبت منه.

مفهوم العينات الممثلة للمجتمع :

عندما يختار المراجع عينة من مجتمع معين فإن هدفه في المقام الأول هو أن تكون العينة ممثلة بقدر كبير للمجتمع الذي سحبت منه. وتعتبر العينة ممثلة للمجتمع إذا كانت تنطوي على خصائص تقترب كثيراً من خصائص المجتمع، بمعنى أن مفردات العينة تتشابه مع المفردات الأخرى خارج العينة. على سبيل المثال لو فرض أن الإجراءات الرقابية لدى عميل معين تتطلب أن يرفق الموظف المسئول مستند الشحن مع صورة فاتورة البيع، فإذا كان هذا الإجراء لم يتبع بمعدل 3% من الحالات وأختار المراجع عينة من صور فواتير البيع حجمها 100 فاتورة ووجد منهم ثلاثة لم يرفق بها مستند الشحن فإن العينة في هذه الحالة تكون ممثلة للمجتمع الذي سحبت منه بدرجة عالية. أما لو كانت تتضمن مفردتين أو أربعة غير مرفق بها مستندات الشحن فإن العينة تصبح ممثلة بدرجة معقولة، بينما إذا لم توجد في العينة أي مفردات مفقودة على الإطلاق أو على العكس كان يوجد بها الكثير من المفردات التي لم ترفق بها مستندات شحن فعندئذ تصبح العينة غير ممثلة.

وفـــي الواقع العملي فإن المراجع لا يمكنه أن يحدد ما إذا كانت العينة ممثلة للمجتمع من عدمه حتى بعد الانتهاء من إختباراته، ولكن يمكن للمراجع مع بذل قدر من العناية في تصميم واختيار وتقييم العينة أن يزيد من احتمالات تمثيل العينة للمجتمع. وهناك سببين لخروج عينة غير ممثلة للمجتمع وهما: خطـــأ غيـــر معاينة، وخطأ معاينة ومن ثم فإن المخاطر المرتبطة بهما تسمى **خطر غير معاينة** Non-Sampling Risk **وخطر معاينة** Sampling Risk.

ينشـــأ خطـــر غيـــر المعاينة نتيجة الأخطاء التي أرتكبت عند مراجعة العينة، كاستخدام مستندات غير ملائمة، أو الفهم الخاطئ للاستنتاجات الناتجة عن أدلة الإثبات بأنواعها المختلفة، أو الأحكام والتقديرات الخاطئة بناء على أدلـــة الإثـــبات. ويمكن للمراجع أن يتحكم في أخطاء غير المعاينة عن طريق الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها (العامة من حيث بذل العناية المهنية الواجـــبة، والعمـــل الميدانـــي مـــن حيث الإشراف الجيد على الأفراد وإعطاء التعليمات الصحيحة لهم).

أما خطر المعاينة فهو خطر يتمثل في أن يصل المراجع إلى إستنتاجات غيـــر صـــحيحة بســـبب أن العينة لم تكن ممثلة تمثيلاً صحيحاً للمجتمع الذي ســـحبت مـــنه. فلو فرض مثلاً أن المراجع وصل إلى إستنتاج بقبول المجتمع بـــناء عـــلى عيـــنة يبـــلغ حجـــم مفرداتها 100 وتحتوي فقط على أثنين من الاســـتثناءات في الشئ محل المراجعة بينما في الواقع كان معدل الاستثناءات فـــي المجـــتمع 8%، ففي مثل هذه الحالة نجد أن المراجع قرر قبول المجتمع عـــلى أنـــه صـــحيح بينما هو في الواقع غير صحيح وذلك لأن العينة لم تكن ممثلة بالقدر الكافي للمجتمع.

ويوجـــد وســـيلتين يمكن للمراجع أن يستخدمهما للتحكم ورقابة خطر المعايـــنة وهما: تعديل حجم العينة، واستخدام طريقة مناسبة لاختيار مفردات العيـــنة من المجتمع. فلا شك أن زيادة حجم العينة من شأنه أن يخفض خطر المعايـــنة والعكـــس صحيح، كما أن استخدام وسيلة مناسبة لاختيار مفردات العينة سوف يضمن بقدر معقول تمثيلها للمجتمع.

وقبل مناقشة طرق اختيار العينة للحصول على عينات ممثلة للمجتمعات التي تسحب منها فإنه من المفيد أن نميز ونناقش بعض المصطلحات ذات الصلة مثل: المعاينة الإحصائية، والمعاينة غير الإحصائية، والمعاينة الاحتمالية، والمعاينة غير الاحتمالية.

المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية

يمكن تقسيم طرق المعاينة في المراجعة إلى مجموعتين رئيسيتين: معاينة إحصائية Statistical Sampling ومعاينة غير إحصائية Non-Statistical Sampling وهما متشابهان من حيث أن كل منهما يتضمن ثلاث خطوات: (1) تخطيط العينة، (2) اختيار العينة وإجراء الاختبارات، (3) تقييم النتائج. والهدف من تخطيط العينة هو ضمان عمل اختبارات المراجعة بطريقة تعطي خطر المعاينة المرغوب مع تقليل احتمالات خطأ غير المعاينة. أما اختبار العينة فيعني أن يقرر المراجع كيفية اختيار مفردات العينة من المجتمع، ثم عمل الاختبارات اللازمة من فحص مستندات وغيرها من إجراءات المراجعة. وأخيراً يتم تقييم النتائج بناء على ما أستخلصه المراجع من أختبارات المراجعة.

من حيث الاختلاف، فإن المعاينة الإحصائية تختلف عن غير الإحصائية في أنها تعتمد على قوانين رياضية تسمح بالقياس الكمي لخطر المعاينة عند تخطيط العينة (الخطوة الأولى) وعند تقييم العينة (في الخطوة الثالثة). فمن المعروف أنه عند حساب نتيجة إحصائية عند مستوى ثقة 95% فإن هذا المستوى يعني وجود 5% خطر معاينة.

أما في ظل المعاينة غير الإحصائية فالمراجع ليس لديه قياس كمي لخطر المعاينة، وإنما يستعيض عن ذلك بخبرته وحكمه على مفردات العينة عند اختيارها بمعنى أن المراجع يستخلص نتائجه عن المجتمع على أساس حكمي، ولهذا السبب غالبا ما يطلق على المعاينة غير الإحصائية بالمعاينة الحكمية.

المعاينة الاحتمالية والمعاينة غير الاحتمالية

يعتبر اختيار عينة احتمالية أو غير احتمالية جزءاً من الخطوة الثانية عند استخدام المعاينة في المراجعة وهي الخطوة التي تتعلق باختيار مفردات العينة من المجتمع. فاختيار عينة احتمالية **Probabilistic Sample** يمثل طريقة لاختيار عينة بحيث أن كل مفردة في المجتمع يكون لها إحتمال معروف لاختيارها ضمن العينة، وأن العينة يتم اختيارها من خلال عملية عشوائية. أما اختيار عينة غير احتمالية **Non-Probabilistic Sample** فهي طريقة لاختيار عينة بناء على الحكم المهني للمراجع وتقديراته بدلاً من الاعتماد على قوانين الاحتمالات عند أختيار مفرداتها.

وبصفة عامة يمكن القول ان كلا النوعين من المعاينة سواء إحصائية أو حكمية لهما نفس الدرجة من القبول لدى المراجعين في ظل المعايير المهنية للمراجعة إلا أنه من الضروري عند تطبيق أياً منهما إن يلتزم المراجع ببذل قدراً معقولاً من العناية عند كافة خطوات عملية اختيار العينة. فعند استخدام المعاينة الإحصائية فالعينة يجب أن تكون احتمالية كما يجب استخدام طرق التقييم الإحصائية لنتائج العينة لاحتساب خطر المعاينة. ومن المقبول أيضاَ عمل تقييم غير إحصائي باستخدام اختيار عينة احتمالية، ولكن العكس غير صحيح بمعنى أنه من غير المقبول على الإطلاق تقييم عينة غير احتمالية على أنها احتمالية.

وهناك ثلاث طرق شائعة يمكن استخدامها عند اختيار عينة غير احتمالية (حكمية) وهي:

1 -الاختيار الموجه للعينة **Directed Sample**

2 -الاختيار بمجموعات متعاقبة **Block Sample**

3 -الاختيار من خلال الصدفة البحتة **Haphazard Sample**

كذلك توجد أربع طرق شائعة يمكن استخدامها عند اختيار عينة احتمالية وهي:

1 -اختيار عينة عشوائية بسيطة Simple random Sample

2 -اختيار عينة منتظمة Systematic Sample

3 -اختيار عينة باحتمال تناسب قيم مفرداتها مع قيم مفردات المجتمع Probability Proportional to Size Sample

4 -اختيار عينة طبقية Stratified Sample

وسوف نستعرض كل هذه الطرق باختصار في السطور التالية:

طرق اختيار عينة غير احتمالية:

وهي طرق لا تعتمد على الأساليب الرياضية والاحتمالات ومن ثم فقد يكون من الصعب تحديد مدى تمثيل العينة للمجتمع الذي سحبت منه. وعموماً فإن معرفة ومهارة المراجع في تطبيق أحكامه على العينة تلعب دوراً كبيراً في مثل هذه الطرق.

الاختيار الموجه للعينة: ويعني أن كل مفردة من مفردات العينة يتم اختيارها بناء على معيار حكمي من المراجع وبتوجيه خاص منه، ومن ثم لا توجد فرص متساوية لكل مفردات العينة عند سحبها. ومن المعايير الحكمية الشائعة الاستخدام في ذلك ما يلي:

- المفردات الأكثر عرضة لوجود إنحرافات بها: غالباً ما يكون المراجع قادراً على تحديد أي المفردات بالمجتمع التي يرجح أن تكون بها مخالفات مثل حسابات المدينين التي مضى عليها وقت طويل دون تحصيل، والمشتريات والمبيعات التي تتم من خلال أطراف ذات الصلة مثل التي تتم من خلال منشآت تابعة أو منشآت تخص أقارب بعض مديري الإدارة العليا، أو عمليات ذات مبالغ ضخمة غير عادية أو معقدة. فكل هذه الأنواع يمكن للمراجع أن يفحصها بكفاءة ويعمم نتائجها على المجتمع بناء على أحكامه الشخصية. وغالباً إذا لم تتضمن مثل هذه العينات أي مخالفات فمن المرجح أن يخلص المراجع إلى نتيجة مؤداها عدم وجود مخالفات جوهرية في المجتمع.

- المفردات التي تحتوي على الخصائص المختلفة للمجتمع: فالمراجع يمكنه وصف الأنواع المختلفة للمفردات التي تمثل في مجموعها المجتمع ومن ثم تصميم عينة ممثلة عن طريق أختيار مفردة أو أكثر من كل نوع. على سبيل المثال، عينة من المدفوعات النقدية قد تتضمن بعض المدفوعات عن كل شهر، مدفوعات من كل حساب بنكي، مدفوعات حسب المواقع، مدفوعات عن كل أصل هام تمت حيازته.
- مفردات تمثل قيمة نقدية كبيرة في المجتمع: بمعنى اختيار عينة من المفردات بحيث تغطي نسبة كبيرة من إجمالي القيمة النقدية للمجتمع بحيث أن المفردات صغيرة القيمة التي لم يتم فحصها بسبب عدم دخولها ضمن العينة لا تؤثر على النتائج المستخلصة من العينة.

الاختيار بمجموعات متعاقبة: ويعني اختيار عدة مفردات بشكل متتابع، فبمجرد تحديد أول مفردة أو عنصر معين في المجموعة فإن باقي مفردات المجموعة سيتم اختيارها تلقائياً. مثال ذلك اختيار عدد 100 عملية من عمليات البيع المسجلة بيومية المبيعات خلال الأسبوع الثالث من شهر مارس، فهنا يمكن اختيار هذه العينة من خلال خمس مجموعات تحتوي كل منها على 20 مفردة، أو 10 مجموعات تحتوي كل منها على 10 مفردات، أو 50 مجموعة تحتوي كل منها على مفردتين.

وبالطبع فإن الاختيار بهذه الطريقة يعد مقبولاً فقط عند استخدام عدد معقول من المجموعات، أما لو تم استخدام عدد قليل من المجموعات فإن احتمال الحصول على عينة ممثلة يعد أمراً بعيد المنال. ولذلك يمكن القول بأن المراجع يجب أن يكون حذراً عند استخدام مثل هذه الطريقة في اختيار العينة خاصة في ظل إمكانية تغير بعض الظروف مثل دوران العاملين في منشأة العميل، وحدوث تغيرات في نظامه المحاسبي، وموسمية الصناعة التي يعمل فيها العميل. وعموماً فإن مثل هذه الطريقة في اختيار العينة يمكن استخدامها كوسيلة مكملة لطرق أخرى في الاختيار عندما يكون هناك احتمال كبير لوجود مخالفات في فترة زمنية معينة، فمثلاً يعتبر اختيار 100 عملية من عمليات

المتحصلات النقدية في الأسبوع الثالث من شهر مارس وسيلة مناسبة إذا كان موظف الحسابات المسئول عن يومية المتحصلات النقدية في أجازة خلال تلك الفترة وتم إسناد عمله مؤقتاً لموظف آخر أقل خبرة.

الاختيار من خلال الصدفة البحتة- هو اختيار المفردات دون أي تدخل من المراجع، بمعنى أن المراجع يختار مفردات المجتمع دون أي اعتبار لخصائص معينة تميزها. ويعتبر العيب الرئيسي لاختيار عينة بهذه الطريقة هو صعوبة افتراض عدم التحيز المطلق، فليس من المتصور بحكم مستوى تدريب وخبرة المراجع أن يكون بمعزل تام عن عملية الاختيار ومن ثم فمن المرجح تضمين مفردات معينة بالمجتمع داخل العينة بدرجة ما.

وعموماً على الرغم من أن كل من طريقة الاختيار من خلال الصدفة البحتة وطريقة الاختيار بمجموعات متعاقبة تبدو أقل قبولاً من طريقة الاختيار الموجه إلا أنهما يمثلان عادة أدوات مفيدة في المراجعة بحيث لا يجوز إهمالهما كلية. ففي بعض الحالات قد تفوق تكلفة طرق الاختيار المعقدة المنفعة المتوقعة منها. على سبيل المثال إذا فرض أن المراجع يرغب في تتبع القيود الدائنة من دفتر الأستاذ الفرعي لحسابات المدينين إلي يومية المتحصلات النقدية كاختبار لمدى وجود قيود دائنة وهمية في دفتر الأستاذ الفرعي لحسابات المدينين، فإن استخدام طريقة الاختيار بالصدفة أو طريقة الاختيار بالمجموعات المتعاقبة يكون أقل تكلفة بكثير في مثل هذا الموقف من طرق الاختيار الأخرى وبالتالي يستخدمها كثير من المراجعين.

طرق اختيار عينة احتمالية

كما أشرنا سابقاً، فإنه لقياس خطر المعاينة فإن المعاينة الإحصائية تتطلب عينة احتمالية. ففي العينة الاحتمالية لا مجال لاستخدام الحكم الشخصي للمراجع عند اختيار مفردات العينة إلا فقط عند اختيار الطريقة التي يستخدمها في ذلك من ضمن أربع طرق شائعة في هذا المجال.

العينة العشوائية البسيطة: وتعني أن كل مفردة بالمجتمع أو كل توليفة من المفردات في المجتمع لها فرصة متساوية للظهور بالعينة. وتستخدم المعاينة العشوائية البسيطة في المجتمعات التي لا تحتاج إلى تقسيم معين لأغراض المراجعة. على سبيل المثال إذا رغب المراجع في الحصول على عينة من المدفوعات النقدية التي تمت على مدار السنة فقد يختار عينة عشوائية بسيطة مكونة من 60 مفردة من يومية المدفوعات النقدية لهذا الغرض وعندئذ يتم تطبيق إجراءات المراجعة المناسبة على تلك المفردات المختارة ويتم تعميم نتائجها على جميع عمليات المدفوعات النقدية المسجلة خلال السنة.

وللحصول على عينة عشوائية بسيطة فهناك طريقة يجب استخدامها بحيث تضمن فرص متساوية لجميع مفردات المجتمع للظهور بالعينة. ففي مثالنا السابق إذا فرض أن عدد عمليات المدفوعات النقدية التي تمت على مدار السنة كان 12000 عملية فيجب عندئذ أن تكون كل عملية منهم لها فرصة متساوية للاختيار ضمن العينة، والطريقة التي تضمن ذلك تعتمد على ما يسمى بجدول الارقام العشوائية Random Number Tables، ففي مثالنا يتم الحصول على رقم عشوائي يقع ما بين 1 ، 12000 من الجدول وليكن مثلاً الرقم 3895 فإن المراجع عليه أن يختار ويختبر العملية رقم 3895 من عمليات المدفوعات النقدية المسجلة بيومية المدفوعات النقدية.

وتمثل الأرقام العشوائية بالجدول سلسلة من الأرقام التي لها احتمالات متساوية للحدوث على المدى الطويل. وهذه الأرقام موضوعة بالجدول في شكل صفوف وأعمدة. ويختار المراجع عينة عشوائية عن طريق معرفة المدى الذي تقع داخله أرقام مستندات العميل محل الاختبار لكي يتم التعرف عليها من خلال الأرقام العشوائية بالجدول. فمثلاً لو فرض أن المراجع يرغب في اختبار 360 فاتورة مبيعات من مجتمع قدره 25000 مفردة (فاتورة مبيعات) مرقمة من 1 إلى 25000. في هذه الحالة يبدأ المراجع في اختيار رقم عشوائي من الجدول كنقطة بداية وليكن الرقم كان 16855 كأول مفردة

بالعينة، ثم يتم التحرك من هذه النقطة بجدول الأرقام العشوائية لإيجاد الرقم التالي الذي يقع داخل المدى ليصبح هو المفردة الثانية، وهكذا حتى يتم اختيار 360 مفردة.

وهناك برامج كمبيوتر للأرقام العشوائية

Computer Generation of Random Numbers

تفيد في فهم واستخدام جدول الأرقام العشوائية لأغراض اختيار عينة عشوائية بسيطة والتي غالباً ما يعتمد عليها المراجعون لما تتميز به هذه البرامج من توفير للوقت والجهد في اختيار العينة فضلا عن إنخفاض احتمالات الخطأ في اختيار الأرقام.

والأرقام العشوائية يمكن استخدامها سواء بالإحلال أو بدون إحلال. ويقصد بالمعاينة بالإحلال أن مفردة ما بالمجتمع ممكن أن تظهر بالعينة أكثر من مرة بينما في المعاينة بدون إحلال فلو حدث ووقع الأختيار على رقم مكرر بجدول الأرقام العشوائية فإننا سوف نتجاهله لأن المعاينة تتم هنا بدون إحلال وعموماً تعد المعاينة بدون إحلال أكثر ملائمة لمجتمعات المراجعة.

العينة المنتظمة: وفيها يقوم المراجع بحساب ما يسمى بالفاصل Interval ثم يختار مفردات العينة بناء على حجم هذا الفاصل. ويتحدد حجم الفاصل بقسمة حجم المجتمع على عدد المفردات المرغوب للعينة. على سبيل المثال إذا كان حجم مجتمع فواتير المبيعات على مدار السنة يتراوح ما بين 652 إلى 3151 وأن حجم العينة المرغوب هو 125 فاتورة فإن الفاصل يصبح حجمه 20 وتم حسابه كالتالي:

$$20 = \frac{651 - 3151}{125}$$

ثم يستخدم المراجع جدول الأرقام العشوائية للحصول على رقم عشوائي كنقطة بداية يقع ما بين صفر، 19 (أي داخل مدى الفاصل)، فإذا اختار مثلاً الرقم 9 فإن أول مفردة بالعينة تكون الفاتورة رقم 661

(عبارة عن 652 + 9)، أما المفردات الباقية وعددهما 124 فتكون كالتالي: فاتورة رقم 681 (عبارة عن 661 + 20) ثم الفاتورة رقم 701 (عبارة عن 681 + 20) وهكذا حتى نصل للفاتورة الأخيرة ويكون رقمها 3141.

وتتميز المعاينة المنتظمة بالسهولة والسرعة في اختيار مفردات العينة. أما المشكلة الرئيسية في هذه الطريقة فهي إمكانية وجود تحيز في الاختيار بسبب تلقائية هذا الاختيار والذي يعتمد بدوره على أول مفردة مختارة. وهنا يمكن القول أنه لاستخدام المعاينة المنتظمة فلابد أن تكون مفردات المجتمع ذات ترتيب عشوائي من حيث الصفة محل الاختيار، فمثلاً لو كان الإنحراف يحدث في وقت معين من الشهر أو من خلال أنواع معينة من المستندات فإن استخدام العينة المنتظمة سوف ينتج عنه عينة أقل تمثيلاً مما لو استخدمت العينة العشوائية البسيطة.

اختيار عينات تتناسب قيم مفرداتها مع قيم مفردات المجتمع واختيار العينات *الطبقية*: وهي عبارة عن عينات مستخدمة في المراجعة يكون هدفها الأساسي تخفيض أثر تباين المجتمع على أحجام العينات. فعندما يكون المجتمع متجانس نسبياً فإن التباين يكون بسيطاً نسبياً ومن ثم يمكن أن يكون حجم العينة صغيراً. ولكن بصفة عامة فإن مجتمعات المراجعة غالباً ما تكون غير متجانسة، خاصة عندما تكون الخاصية محل المراجعة هي القيمة المالية، فالعديد من مجتمعات المراجعة سوف تتضمن – على سبيل المثال – عدد ضخم من المفردات ذات القيمة المالية البسيطة ومفردات قليلة العدد ذات قيم مالية كبيرة نسبياً، وعدد كبير من المفردات بين هذين النقيضين، الأمر الذي يترتب عليه زيادة تباين المجتمع بشكل جوهري، وهذا بدوره قد يجعل أحجام العينات التي لا تأخذ في اعتبارها هذا التباين كبيرة بدرجة غير معقولة وبالتالي مكلفة في استخدامها. لذلك فالمعاينة الطبقية تساعد على تقسيم مجتمع المراجعة غير المتجانس إلى طبقات (أي مجتمعات فرعية) كل منها ذات تباين بسيط ثم سحب عينة من كل طبقة.

المعاينة ومعدلات الاستثناء: إن الهدف من المعاينة في المراجعة عند إجراء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات هو تمكين المراجع من الوصول إلى الاستنتاجات المتعلقة بخاصية معينة أو صفة Attribute في المجتمع محل المراجعة وذلك بتقدير الإنحراف عن تلك الخاصية أو الصفة ويسمى هذا الإنحراف بمعدل الحدوث أو معدل الاستثناء exception rate ويتم التعبير عنه كنسبة مئوية. فمثلاً قد يستنتج المراجع أن معدل الاستثناء في التحقق الداخلي لفواتير المبيعات هو تقريباً 3% فهذا يعني أن هناك3 فواتير مبيعات لا يتم التحقق منها داخلياً بصورة صحيحة في كل مرة.

ويهتم المراجعون بحدوث الأنواع التالية من الاستثناءات في مجتمعات البيانات المحاسبية: (1) الإنحرافات عن الإجراءات الرقابية التي وضعها العميل،(2) المخالفات المالية في مجتمعات بيانات العمليات، (3) المخالفات المالية في مجتمعات أرصدة الحسابات. فمعرفة المراجع بمعدل الحدوث لمثل هذه الاستثناءات يعد ولا شك أمراً مفيداً لبناء استنتاجاته، ولذلك يعول المراجعون كثيراً على استخدام المعاينة في المراجعة التي تقيس معدل الاستثناء عند إجراء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات. أما في النوع الثالث من الاستثناءات فعادة ما يحتاج المراجع إلى تقدير القيمة النقدية للاستثناءات لأن الحكم يجب أن يكون على ما إذا كانت الاستثناءات في الأرصدة جوهرية. بمعنى آخر عندما يريد المراجع معرفة إجمالي قيمة مخالفة ما فإنه يجب استخدام الطرق التي تقيس القيمة النقدية وليس قياس معدل الاستثناء، وهو ما سوف نناقشه في فصل لاحق.

إن معدل الاستثناء في العينة هو تقدير لمعدل الاستثناء في المجتمع ككل. ومصطلح "استثناء" قد يعني إما إنحرافات عن إجراءات رقابية محددة سلفاً أو خروج عن قيم مالية صحيحةسواء بسبب خطأ محاسبي غير مقصود أو أي سبب آخر. فلو فرض مثلاً أن المراجع يرغب في تحديد النسبة المئوية لفواتير البيع التي لم يرفق بها مستندات شحن البضاعة، فإن ذلك يعني وجود

نسبة مئوية لمستندات شحن مفقودة فعلاً ولكنها غير معروفة، فعندئذ يحصل المراجع على عينة من فواتير البيع ويحدد منها النسبة المئوية لتلك الفواتير بالعينة والتي لم يرفق بها مستندات شحن، وبالتالي سوف يستنتج معدل الاستثناء بالعينة ويكون بذلك أفضل تقدير لمعدل الاستثناء بالمجتمع.

ولكن نظراً لأن معدل الاستثناء أعتمد على عينة، فإنه من المحتمل بقدر كبير أن يختلف معدل الاستثناء بالعينة عن معدل الاستثناء الفعلي للمجتمع ويسمى الفرق بينهما في هذه الحالة بخطأ المعاينة Sampling error، ويصبح المراجع مهتماً بتقدير هذا الخطأ ومن ثم مدى الاعتماد على هذا التقدير والذي يعرف بخطر المعاينة والذي سبق عرضه في بداية الفصل. فلو فرض أن المراجع حدد معدل الاستثناء بالعينة وكان 3% وخطأ المعاينة 1% بخطر معاينة قدره 10%، فهنا يستطيع المراجع أن يضع تقديراً لمعدل الاستثناء في المجتمع في صورة مدى معين يقع ما بين 2% و 4% (أي 3 ± 1) بخطر قدره 10% للخطأ (أي بفرصة قدرها 90% ليكون صحيحاً).

إن استخدام المعاينة في المراجعة لأغراض معدلات الاستثناء فإن إهتمام المراجع ينصب أساساً على معرفة معدل الاستثناء كأقصى إنحراف في الظاهرة محل المراجعة، وبالتالي فهو يركز على الحد الأعلى في المدى المتعلق بالتقدير ويعرف هذا الحد بالحد الأعلى **المحسوب لمعدل الاستثناء** Computed Upper exception rate (CUER) في اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات. ففي مثالنا الحالي قد يستنتج المراجع أن الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء لمستندات شحن مفقودة هو 4% عند خطر معاينة قدره 5% مما يعني أن المراجع يستنتج بأن معدل الاستثناء بالمجتمع لن يتعدى 4% بخطر قدره 5% في أن يتجاوز معدل الاستثناء 4% وبمجرد تحديد الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء فإن المراجع يمكنه أن يربط ذلك بأهداف محددة في المراجعة. فمثلاً في اختبار كشف مستندات شحن مفقودة يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان معدل 4% يعتبر مقبولاً كخطر للرقابة فيما يتعلق بهدف الوجود في المراجعة.

تطبيق أسلوب المعاينة غير الإحصائية في المراجعة:

بداية يجب التعرف على المصطلحات الأساسية التي تستخدم سواء عند تطبيق المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية والمستمدة من معايير المراجعة المتعارف عليها. ويلخص الجدول رقم (1) تلك المصطلحات.

جدول (1)

المصطلحات المستخدمة في أسلوب المعاينة في المراجعة

المصطلح	التعريف
أولاً- مصطلحات مرتبطة بعملية التخطيط. * الخصائص أو الصفات.	هي الخصائص المراد اختبارها عند تطبيق المعاينة.
* الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة.	هو الخطر الذي على أستعداد أن يقبله المراجع في أن إجراء رقابي معين يكون فعالاً أو معدل مخالفات مالية يكون مقبولاً عندما يكون معدل الاستثناء الحقيقي للمجتمع أكبر من معدل الاستثناء المقبول.
* معدل الاستثناء المقبول.	هو معدل الاستثناء الذي سوف يسمح به المراجع للمجتمع مع استمرار قبوله لخطر الرقابة و (أو) القيمة المالية للمخالفات في العمليات والتي وضعت خلال عملية تخطيط المراجعة.
* معدل الاستثناء المقدر للمجتمع.	هو معدل الاستثناء الذي يتوقع المراجع وجوده بالمجتمع قبل البدء في إجراء الاختبارات.
ثانياً مصطلحات مرتبطة بتقييم النتائج: * الاستثناء.	استثناء مفردة بالعينة عن صفة معينة.
* معدل الاستثناء بالعينة. * الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء.	عدد الاستثناءات بالعينة مقسوماً على حجم العينة. هو أعلى معدل استثناء مقدر بالمجتمع عند مستوى معين من الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة.

ويطبق أسلوب المعاينة في المراجعة عند إجراء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات من خلال مجموعة خطوات (عددها 14 خطوة)، حيث تقسم هذه الخطوات إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي: تخطيط العينة، اختيار العينة وعمل إجراءات المراجعة، وتقييم النتائج. ومن المهم بذل العناية الكافية عند إتباع كل هذه الخطوات لضمان التطبيق الصحيح لكل من عملية المراجعة وعملية المعاينة. وهذه الخطوات هي:

تخطيط العينة:

1. وضع الأهداف الخاصة باختبار المراجعة.
2. تحديد المجالات التي سيتم فيها استخدام المعاينة في المراجعة.
3. تعريف الصفات وحالات الاستثناء.
4. تعريف المجتمع.
5. تحديد وحدة المعاينة.
6. تحديد معدل الاستثناء المقبول.
7. تحديد الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة.
8. تقدير معدل الاستثناء للمجتمع.
9. تحديد حجم العينة المبدئي.

اختيار العينة وعمل إجراءات المراجعة:

10. اختيار العينة.
11. إتمام إجراءات المراجعة على العينة.

تقييم النتائج:

12. التعميم من العينة للمجتمع.
13. تحليل الاستثناءات.
14. القرار حول إمكانية قبول المجتمع.

وسنتعرض في السطور التالية كل خطوة من الخطوات السابقة بشئ من التفصيل.

بداية – كخطوة اولى – يجب تحديد الأهداف الشاملة للاختبار لكل دورة عمليات محل الاختبار. ويقصد بذلك الأهداف التي من أجلها يتم إجراء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، أي اختبارات مدى تطبيق إجراءات رقابية معينة، واختبارات ما إذا كانت العمليات تتضمن مخالفات مالية. ففي اختبارات دورة المبيعات والتحصيل مثلاً، عادة ما تكون الأهداف هي اختبار فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات وعلى المتحصلات النقدية وتحديد ما إذا كانت عمليات البيع وعمليات التحصيل النقدي تنطوي على مخالفات مالية، وهي أهداف عادة ما يتم تحديدها كجزء من تصميم برنامج المراجعة.

والخطوة الثانية هي تحديد أي المجالات التي يتقرر فيها تطبيق المعاينة في المراجعة طالما أن المراجع يخطط للحصول على استنتاجاته عن المجتمع بناء على عينة معينة. وهنا يجب على المراجع صياغة برنامجه في المراجعة بحيث يتضمن إجراءات المراجعة المناسبة لتطبيقها في أسلوب المعاينة. فقد يكون جزء من برنامج المراجعة تمت صياغته على النحو التالي:

1. راجع عمليات البيع ذات المبالغ الكبيرة والمبالغ غير العادية (إجراءات فحص تحليلي).
2. لاحظ عملية الفصل بين الواجبات بين عملية التسجيل في حسابات المدينين وبين عمليات تداول النقدية (أختبار رقابة داخلية).
3. فحص عينة من فواتير البيع لغرض:
   أ – التأكد من اعتماد مدير الائتمان.(اختبار رقابة داخلية).
   ب – مدى وجد مستند شحن مرفق بها (اختبار رقابة داخلية).
   جـ–مدى وجود رقم الحساب وفقاً لدليل الحسابات (اختبار رقابة داخلية).
4. اختار عينة من مستندات الشحن وتتبعها على فواتير البيع الخاصة بها (اختبار رقابة داخلية).

5. قـــارن الكمية المثبتة بفاتورة البيع مع الكمية الظاهرة بمستند الشحن الخاص بها (اختبار أساسي للعمليات).

نلاحــظ أن أسلوب المعاينة في المراجعة غير مناسب بالنسبة لكل من الإجــراء الأول والــثاني فـــي برنامج المراجعة الموضح أعلاه، حيث يتطلب الإجــراء الأول القيــام بفحص تحليلي بينما يعتمد الإجراء الثاني على أسلوب الملاحظـــة. أمـــا الإجراءات الثلاثة الأخيرة في البرنامج فيصلح فيها استخدام المعاينة.

والخطوة الثالثة عند استخدام المعاينة في المراجعة هي ضرورة أن يضع المـــراجع تعريفاً واضحاً للخصائص (أو الصفات) محل الاختبار وكذلك حالات الاســـتثناء. ويوضـــح جدول (2) أمثلة لبعض الصفات وحالات الاستثناء فيما يتعلق بدورة المبيعات وعمليات التحصيل.

جدول (2)

أمثلة عن صفات معينة، وحالات استثناء دورة المبيعات وعمليات التحصيل النقدي

الصفة	حالة الاستثناء
(1) وجود رقم فاتورة البيع في يومية المبيعات.	عدم تسجيل رقم فاتورة البيع في يومية المبيعات.
(2) المبلغ والبيانات الأخرى بصورة فاتورة البيع تتطابق مع القيد في يومية المبيعات.	اختلاف أسم العميل ورقم الحساب بالفاتورة عن ما هو مسجل بيومية المبيعات.
(3) وجــود دليــل عــلى التحقق من صحة السعر وصحة حاصل ضرب الكمية في السعر.	لا توجــد أي إشارة أو علامة تدل على التحقق من صحة السعر وحاصل ضرب الكمية في السعر.
(4) الكميــة والــبيانات الأخرى المدونة بأمر البيع تــتطابق مـــع ما هو مدون بصورة فاتورة البيع.	تختــلف الكميـــة المدونـــة في أمر البيع عن تلك المدونة بفاتورة البيع.
(5) وجــود علامة أو إشارة تدل على اعتماد منح الائتمان للعميل.	عدم وجود أي إشارة أو علامة على ذلك.
(6) وجــود ملف بالمستندات المدعمة عند تسجيل أي مــبيعات بيومية المبيعات (تشمل مثل هذه المســتندات صــورة فــاتورة الــبيع، فاتورة الشحن، أمر البيع، الأمر المستلم من العميل)	فاتورة الشحن وكذلك الأمر المستلم من العميل غير مرفقة بفاتورة البيع.

وكخطوة رابعة (تعريف المجتمع) فـي عمـلية المعاينة، فهو عبارة عن مجموعـة محددة جيداً من الأحداث أو البيانات التي يرغب المراجع أخذ عينة مـنها. ويجب على المراجع أن يحدد مجتمع المراجعة بحيث يوفر أعلى درجة من الملائمة لتحقيق هدف المراجعة. فقد يتكون مجتمع المراجعة – على سبيل المثال – من كافة قيود المبيعات، أو مجموعة حسابات العملاء.

والخطوة الخامسة هـي تحديد وحدة المعاينة، وهي عبارة عن عناصر مفـردات المجـتمع، فقـد تكـون مثلاً – في مثالنا السابق – القيود الفردية للمبيعات، أو حساب عميل فردي.

أمـا عـن تحديـد معدل الاستثناء المقبول (كخطوة سادسة) في عملية المعاينة فهو يتطلب حكماً مهنياً من المراجع. ويقصد بمعدل الاستثناء المقبول هـو معـدل الاستثناء الذي يسمح به المراجع في المجتمع مع استمرار قبوله لخطـر الـرقابة و (أو) وقبوـله للقيمة المالية للمخالفات في العمليات والتي وضـعها أثـناء تخطيط عملية المراجعة. فلو فرض أن المراجع قرر أن معدل الاستثناء المقبول بالنسبة للصفة رقم (5) في جدول (2) السابق هو 8% فإن ذلك يعني أن المراجع قد قرر أنه حتى في حالة وجود 8% من فواتير البيع لا يوجـد بها ما يدل على اعتماد منح الائتمان للعميل فإن إجراء الرقابة الخاص بضـرورة اعتماد منح الاعتماد يظل فعالاً في ظل خطرالرقابة الذي وضعه في خطة المراجعة.

ونظـراً لأن معدل الاستثناء المقبول يخضع لحكم المراجع، فهو يختلف حسـب أهميـة الصـفة محل المراجعة، فمثلاً لو تم تقييم خطر الرقابة بشكل مـنخفض لهدف مراجعة معين وكان هناك إجراء وحيد للرقابة الداخلية لدعم ذلـك (ممـا يدل على أهمية كبيرة للصفة محل المراجعة) فإن معدل الاستثناء المقـبول في مثل هذه الحالة يجب أن يكون منخفضاً لمثل هذه الصفة عما لو كان هناك إجراءات متعددة للرقابة الداخلية لهذه الصفة.

ويؤثـــر معــدل الاســتثناء المقــبول على حجم العينة، فلو كان معدل الاستثناء المقبول منخفض فإن ذلك يستلزم حجم عينة كبير والعكس صحيح، بمعنى أن معدل الاستثناء المقبول لو كان 3% مثلاً، لصفة معينة فهو يستلزم حجم عينة أكبر مما لو كان 8%.

والخطوة السابعة في عملية المعاينة هي تحديد الخطر المقبول في تقييم خطـــر الرقابة وهو الخطر الذي على أستعداد أن يقبله المراجع في أن إجراء رقـــابي معين يكون فعالا (أو أن معدل المخالفات المالية يكون مقبولاً) عندما يكـــون معدل الاستثناء الحقيقي للمجتمع أكبر من معدل الاستثناء المقبول. فلو فـــرض مثلاً أن معدل الاستثناء المقبول (كان 6%، والخطر المقبول في تقييم الـــرقابة هـــو 10% ومعـــدل الاســـتثناء الحقيقي للمجتمع 8%، فإن الإجراء الـــرقابي المتبع في هذه الحالة يصبح غير مقبول لأن معدل الاستثناء الحقيقي يـــزيد عـــن معـــدل الاستثناء المقبول. وبالطبع فإن معدل الاستثناء الحقيقي للمجتمع غير معروف للمراجع، ولذلك فإن 10% كخطر مقبول في تقييم خطر الـــرقابة يعـــني أن المراجع يرغب في تحمل خطر قدره 10% في استنتاج أن الإجراء الرقابي فعال بعد إتمام كافة الاختبارات حتى لو كان هذا الإجراء غير فعـــال. فلو اتضح أن الإجراء الرقابي كان فعالاً فسوف يعتمد المراجع بدرجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية.

أما عن تقدير معدل الاستثناء في المجتمع (كخطوة ثامنة في عملية المعاينة) فهـــو تقديـــر يـــتم تحديده مقدماً لتخطيط حجم العينة المناسب، فإذا كان هذا المعـــدل منخفضـــا فـــإن ذلك يعني أن حجم عينة صغير نسبياً قد يفي بمعدل الاستثناء المقبول للمراجع لأنه يكتفي بتقدير أقل دقة. وعموماً فعادة ما يعتمد هذا التقدير على نتائج مراجعة السنة السابقة، فإذا كانت غير متاحة أو يصعب الاعـــتماد عـــليها فيمكن للمراجع أن يسحب عينة صغيرة مبدئية من المجتمع محل المراجعة في السنة الحالية لهذا الغرض.

والخطوة التاسعة في عملية المعاينة هي تحديد حجم العينة، حيث يوجد أربعة عوامل تشارك في تحديد حجم العينة وهي: حجم المجتمع، معدل الاستثناء المقبول، والخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة، ومعدل الاستثناء المقدر للمجتمع. وبالنسبة لحجم المجتمع فهو أقل أهمية بالنسبة لباقي العوامل ومن ثم يمكن إهماله خاصة في المجتمعات كبيرة الحجم. وبمجرد تحديد العوامل الثلاثة الأخرى فيمكن تحديد حجم العينة بصورة مبدئية ويطلق عليه بالحجم المبدئي لأن الاستثناءات المكتشفة في تلك العينة يجب تقييمها قبل أن يصبح في الإمكان تحديد ما إذا كانت تلك العينة كافية بدرجة معقولة لتحقيق أهداف الاختبارات.

ويمكن تلخيص أثر التغير في العوامل الأربعة السابقة على حجم العينة على النحو التالي:

- زيادة الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة يعني تخفيض حجم العينة.
- زيادة معدل الاستثناء المقبول يعني تخفيض حجم العينة.
- زيادة معدل الاستثناء المقدر للمجتمع يعني زيادة حجم العينة.
- زيادة حجم المجتمع يعني زيادة حجم العينة.

تأتي بعد ذلك *الخطوة العاشرة* وهي أختيار العينة والتي تعني قيام المراجع باختيار مفردات العينة من المجتمع. ويمكن اختيار العينة سواء بطرق احتمالية أو غير احتمالية كما سبق ذكره.

بعد اختيار العينة، يتم خضوعها لإجراءات المراجعة (الخطوة الحادية عشرة) وذلك عن طريق فحص كل مفردة بالعينة وتحديد مدى مطابقتها للصفة محل الاختبار ثم تسجيل كافة الاستثناءات التي وجدت بالعينة.

ويلاحظ أنه عند الانتهاء من إجراءات المراجعة في تطبيق المعاينة سيصبح لدينا لكل صفة من الصفات محل الاختبار حجم عينة وعدد من الاستثناءات الخاص بها.

الخطــوة التالية في عملية المعاينة (الخطوة الثانية عشرة) تتمثل في تعميــم النــتائج من العينة إلى المجتمع الذي سحبت منه. فبناء على النتائج الفعلية للعينة يمكن بسهولة احتساب معدل الاستثناء بالعينة وذلك بقسمة عدد الاستثناءات الفعلية على حجم العينة بالنسبة لكل صفة على حدة.

وتجدر الإشارة أن المراجع يجب أن يكون حذراً عند تعميم النتائج على المجتمع لأنه ليس من الصحيح أن يكون معدل الاستثناء بالعينة مطابق تماماً لمعــدل الاســتثناء بالمجــتمع، وهــنا يمكــن القول أنه بالنسبة للطرق غير الإحصائية يوجد وسيلتين لتعميم النتائج من العينة للمجتمع:

1 - أن يتم تقدير خطأ المعاينة وإضافته لمعدل الاستثناء بالعينة للوصول إلى ما يسمى *بالحد الاعلى المحسوب لمعدل الاستثناء* عند مستوى معين من الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة، وعموماً فإن مثل هذه الوسيلة لا تستخدم نظــراً للصــعوبة الشديدة في تقدير خطأ المعاينة باستخدام معاينة غير إحصائية.

2 - طرح معدل الاستثناء بالعينة من معدل الاستثناء المقبول للوصول إلى ما يسمى بخطأ المعاينة المحسوب، أي أن:

(خطأ المعاينة المحسوب = معدل الاستثناء المقبول - معدل الاستثناء بالعينة)

ثم تقييم ما إذا كان خطأ المعاينة المحسوب كبير بدرجة كافية للإشارة إلى أن معــدل الاستثناء الحقيقي للمجتمع يعتبر مقبولاً. فمثلاً لو أخذ المراجع عيــنة من 100 مفردة لفحص صفة معينة ولم يجد بها أي استثناءات، وكان معــدل الاستثناء المقبول 5%، فعندئذ يكون خطأ المعاينة المحسوب هو 5% (أي 5% - صفر).

من ناحية أخرى لو كان عدد الاستثناءات بالعينة 4، فعندئذ يصبح خطأ المعايــنة 1% [أي 5% - 4%]. ففي الحالة الأولى يكون من المرجح بدرجة كــبير أن يكــون معــدل الاستثناء الحقيقي للمجتمع أقل من أو مساوياً معدل الاســتثناء المقــبول مقارنة بالحالة الثانية، وكلما كان خطأ المعاينة قريباً أو مســاويا لمعــدل الاســتثناء المقبول كلما تم قبول المجتمع والعكس صحيح.

ولذلك يقبل أغلب المراجعين المجتمع في الحالة الأولى ولا يقبلونه في الحالة الثانية. كذلك يلعب حجم العينة دوراً هاماً في ذلك، فلو كان حجم العينة في مثالنا 20 مفردة فقط فسوف تنخفض ثقة المراجع في مسألة عدم وجود استثناءات للحكم على معدل الاستثناء الحقيقي للمجتمع. كما يلاحظ أيضاً أنه لو كان خطأ المعاينة المحسوب سالباً بمعنى أن معدل الاستثناء بالعينة يزيد عن معدل الاستثناء المطلوب فإن الأمر يتطلب مزيداً من الفحص والاختبارات لتلك الصفة محل الاختبار.

ويلخص جدول (3) نموذج تدوين بيانات المعاينة بعد إجراء اختبارات المراجعة للصفات الستة السابق عرضها بجدول (2) لمجتمع معين يتمثل في فواتير البيع.

وللاختصار سوف نعبر عن البيانات الموجودة بالجدول ببعض الرموز للدلالة عليها على النحو التالي:

- الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة : خ ق ر
- معدل الاستثناء المقبول : م ث م
- معدل الاستثناء المقدر للمجتمع : م ث ج
- معدل الاستثناء بالعينة: م ث ع

جدول (3)

نموذج تدوين بيانات المعاينة بعد إجراء اختبارات المراجعة

الصفات	تخطيط المراجعة				نتائج فعلية			
	م ث ج	م ث م	خ ق ر	حجم العينة المبدئي	حجم العينة	عدد الاستثناءات	معدل الاستثناء بالعينة	خطأ المعاينة المحسوب (م ث م – م ث ع)
(1)	صفر	3	متوسط	75	75	صفر	صفر	3
(2)	1	4	متوسط	100	100	2	2	2
(3)	1	4	متوسط	100	100	10	10	سالب
(4)	1	6	متوسط	65	65	1	1.5	4.5
(5)	2	8	متوسط	50	50	12	24	سالب
(6)	1	6	متوسط	65	65	صفر	صفر	6

ملاحظات على نتائج المعاينة:

1 – إجراءات الرقابة الداخلية التي تمثلها الصفات 1، 4، 6 يمكن اعتبارها فعالة، بينما يجب إعادة النظر في الإجراءات الرقابية التي تمثلها الصفات 2، 3، 5 حيث تحتاج إلى إجراءات أخرى إضافية لدعمها.

2 – توصيات للإدارة: نوصي بضرورة مناقشة كل استثناء ورد بنتائج المراجعة مع الإدارة لإعادة تصحيح إجراءات التحقق الداخلي لفواتير البيع وتحسين طريقة اعتماد منح الائتمان للعميل.

بالإضافة إلى تحديد معدل الاستثناء بالعينة لكل صفة من الصفات وتقييم ما إذا كان معدل الاستثناء الحقيقي (غير المعروف) للمجتمع يمكن أن يزيد عن معدل الاستثناء المقبول، فإنه من الضروري تحليل تلك الاستثناءات (الخطوة الثالثة عشرة) لتحديد أوجه القصور في إجراءات الرقابة الداخلية التي أدت لحدوث مثل هذه الاستثناءات، فقد تكون نتيجة إهمال العاملين للتعليمات أو بسبب سوء فهمهم لتطبيقها أو التعمد في إفشال تلك الإجراءات الرقابية أو لأي أسباب أخرى. ولا شك أن التعرف على طبيعة كل استثناء ومسبباته سوف يسهم بشكل كبير في تقييم الخصائص النوعية لنظام الرقابة الداخلية.

تأتي بعد ذلك الخطوة الأخيرة في عملية المعاينة (الخطوة الرابعة عشرة) والمتعلقة بقرار المراجع عن مدى قبوله للمجتمع محل الفحص، والذي يتعلق بقدر كبير على خطأ المعاينة المحسوب، فإذا كان صغير جداً أو زاد معدل الاستثناء بالعينة عن معدل الاستثناء المقبول (كما في الصفتين 3، 5 من جدول 3) فيجب على المراجع أن يأخذ إجراء معين من الإجراءات الثلاثة التالية:

1 - تعديل معدل الاستثناء المقبول (م ث م) أو تعديل الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة (خ ق ر). فقد يرى المراجع أن المواصفات الأصلية التي وضعها في مرحلة تخطيط المراجعة كانت متحفظة أكثر من اللازم.

2 - تكبير حجم العينة والذي من شأنه قد يقلل من خطأ المعاينة.

3 - التشاور مع لجنة المراجعة أو إدارة العميل فيما يتعلق بتلك المجالات التي ثبت عدم فعاليتها في الرقابة الداخلية، مع ضرورة المتابعة المستمرة من المراجع للتأكد من مدى التحسن الذي يطرأ عليها.

المعاينة الإحصائية في المراجعة.

تعتبر *معاينة الصفات* Attribute Sampling من أشهر طرق المعاينة الإحصائية المستخدمة في اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.

ويقصد بالصفات الخصائص المراد اختبارها في المجتمع. وعلى الرغم من اختبار بعض الصفات من خلال المعاينة غير الإحصائية كما سبق أن أوضحنا، إلا أن مصطلح معاينة الصفات هو بمثابة طريقة إحصائية، وفيها يتم أيضاً استخدام الخطوات السابق مناقشتها في المعاينة غير الإحصائية (أربعة عشرة خطوة). أما عن الاختلافات الأساسية الموجودة في معاينة الصفات فهي تتركز في احتساب أحجام العينة المخطط لها حيث تحسب بناء على جداول مستخرجة من التوزيعات الاحتمالية الإحصائية وكذلك عند تقدير الحد الأعلى لمعدلات الاستثناء باستخدام جداول مشابهة.

تطبيق معاينة الصفات:

نظراً لأن معاينة الصفات يتم تطبيقها بإتباع نفس الخطوات السابق مناقشتها في المعاينة غير الإحصائية فسوف نركز هنا فقط على نقاط الاختلاف في الخطوات.

تخطيط العينة: نفس الخطوات الستة الأولى كما سبق ذكرها. أما فيما يتعلق بالخطوة السابعة (وهي تحديد الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة). ففي المعاينة غير الإحصائية، يعبر أغلب المراجعين عن ذلك بمصطلح (منخفض/ متوسط/ مرتفع) للخطر المقبول، بينما في معاينة الصفات يتم تحديد نسبة معينة لهذا الخطر مثل 5% أو 10% وذلك لوضعه في صورة كمية تساعد في تحديد حجم العينة.

والخطوة الثامنة هي تقدير معدل الاستثناء في المجتمع (كما هو الحال في المعاينة غير الإحصائية). أما عن الخطوة التاسعة والمتعلقة بتحديد حجم العينة المبدئي فيتم تحديدها من خلال جداول إحصائية معينة. ولتحديد حجم العينة لكل صفة من الصفات محل المراجعة يقوم المراجع بتحديد قيمة رقمية لكل من:

- معدل الاستثناء المقبول (في صورة نسبة مئوية).
- الخطر المقبول لتقييم خطر الرقابة (5% أو 10% عادة).
- معدل الاستثناء المقدر للمجتمع (كنسبة مئوية).

وقـد قـام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإعداد جدوليـن لتحديد حجم العينة بناء على العوامل الثلاثة السابقة. الجدول الأول يختص بتحديد حجم العينة عند تقدير الخطر المقبول لتقييم خطر الرقابة على أسـاس 5% (أنظر جدول 4)، بينما يختص الجدول الثاني بتحديد حجم العينة عندما يكون هذا التقدير 10% (انظر جدول 5).

جدول (4)

تحديد حجم العينة لمعاينة الصفات

(5٪ خطر مقبول لتقييم خطر الرقابة)

معدل الاستثناء المقبول (%)											معدل الاستثناء
20	15	10	9	8	7	6	5	4	3	2	المقدر للمجتمع%
14	19	29	32	36	42	49	59	74	99	149	0.00
22	30	46	51	58	66	78	93	117	157	236	0.25
22	30	46	51	58	66	78	93	117	157	0	0.50
22	30	46	51	58	66	78	93	117	208	0	0.75
22	30	46	51	58	66	78	93	156	0	0	1.00
22	30	46	51	58	66	78	124	156	0	0	1.25
22	30	46	51	58	66	103	124	192	0	0	1.50
22	30	46	51	77	88	103	153	227	0	0	1.75
22	30	46	68	77	88	127	181	0	0	0	2.00
22	30	61	68	77	88	127	208	0	0	0	2.25
22	30	61	68	77	109	150	0	0	0	0	2.50
22	30	61	68	95	109	173	0	0	0	0	2.75
22	30	61	84	95	129	195	0	0	0	0	3.00
22	30	61	84	112	148	0	0	0	0	0	3.25
22	40	76	84	112	167	0	0	0	0	0	3.50
22	40	76	100	129	185	0	0	0	0	0	3.75
22	40	89	100	146	0	0	0	0	0	0	4.00
30	40	116	158	0	0	0	0	0	0	0	5.00
30	50	179	0	0	0	0	0	0	0	0	6.00
37	68	0	0	0	0	0	0	0	0	0	7.00

•تعني أن حجم العينة كبير جداً وعندئذ تفوق تكلفته المنفعة المتوقعة منه.

جدول (5)
تحديد حجم العينة لمعاينة الصفات
(10٪ خطر مقبول لتقييم خطر الرقابة)

معدل الاستثناء	معدل الاستثناء المقبول (%)										
المقدر للمجتمع%	2	3	4	5	6	7	8	9	10	15	20
0.00	114	76	57	45	38	32	28	25	22	15	11
0.25	194	129	96	77	64	55	48	42	38	25	18
0.50	194	129	96	77	64	55	48	42	38	25	18
0.75	265	129	96	77	64	55	48	42	38	25	18
1.00	0	176	96	77	64	55	48	42	38	25	18
1.25	0	221	132	77	64	55	48	42	38	25	18
1.50	0	0	132	105	64	55	48	42	38	25	18
1.75	0	0	166	105	88	55	48	42	38	25	18
2.00	0	0	198	132	88	75	48	42	38	25	18
2.25	0	0	0	132	88	75	65	42	38	25	18
2.50	0	0	0	158	110	75	65	58	38	25	18
2.75	0	0	0	209	132	94	65	58	52	25	18
3.00	0	0	0	0	132	94	65	58	52	25	18
3.25	0	0	0	0	153	113	82	58	52	25	18
3.50	0	0	0	0	194	113	82	73	52	25	18
3.75	0	0	0	0	0	131	98	73	52	25	18
4.00	0	0	0	0	0	149	98	73	65	25	18
4.50	0	0	0	0	0	218	130	87	65	34	18
5.00	0	0	0	0	0	0	160	115	78	34	18
5.50	0	0	0	0	0	0	0	142	103	34	18
6.00	0	0	0	0	0	0	0	182	116	45	25
7.00	0	0	0	0	0	0	0	0	199	52	25
7.50	0	0	0	0	0	0	0	0	0	52	25
8.00	0	0	0	0	0	0	0	0	0	60	25
8.50	0	0	0	0	0	0	0	0	0	68	32

•تعني أن حجم العينة كبير جداً وعندئذ تفوق تكلفته المنفعة المتوقعة منه.

وفيما يلي الخطوات المتبعة لاستخدام تلك الجداول:

1 - أختيار الجدول الملازم للخطر المقبول لتقييم خطر الرقابة (5% أم 10%).

2 - تحديد العمود الذي يتفق مع معدل الاستثناء المقبول.

3 - تحديد الصف الذي يتفق مع معدل الاستثناء المقدر للمجتمع.

4 - قراءة حجم العينة من التقاء العمود والصف (كما تم تحديدهما في الخطوتين السابقتين).

وفيما يلي بعض الأمثلة لكيفية استخدام تلك الجداول بناء على الخطوات الأربعة السابقة:

الخطر المقبول لتقييم خطر الرقابة	معدل الاستثناء المقبول	معدل الاستثناء المقدر للمجتمع	حجم العينة
%5	%4	1.00	156
%5	%6	2.00	127
%10	%5	1.00	77
%10	%6	2.00	88

اختيار العينة وإجراء اختبارات المراجعة. وهنا نأتي للخطوة العاشرة في معاينة الصفات وهي اختيار مفردات العينة، ولعل الاختلاف الوحيد هنا عن المعاينة غير الإحصائية هو أن مفردات العينة يتم اختيارها في معاينة الصفات وفقاً لطرق احتمالية سواء بالاختيار العشوائي أو من خلال الاختيار بطريقة المعاينة المنتظمة.

بعد ذلك تجري الاختبارات على العينة بنفس طريقة المعاينة غير الإحصائية (الخطوة الحادية عشرة).

تقييم النتائج. وتتمثل الخطوة الثانية عشرة في تعميم النتائج من العينة للمجتمع. وفي معاينة الصفات يقوم المراجع بتحديد ما يسمى بالحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء وذلك بناء على جداول إحصائية خاصة (جدولين أحدهما وفقاً لمعدل خطر مقبول 5% لتقييم خطر الرقابة، والثاني وفقاً لمعدل 10%)، وهذا يوضحه جدول (6)، وجدول (7).

جدول (6)

تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات

(5٪ خطر مقبول لتقييم خطر الرقابة)

عدد الاستثناءات الفعلية بالعينة											حجم العينة
10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	صفر	
0	0	0	0	0	0	0	0	0	17.6	11.3	25
0	0	0	0	0	0	0	0	19.6	14.9	9.5	30
0	0	0	0	0	0	0	0	17.0	12.9	8.3	35
0	0	0	0	0	0	0	18.3	15.0	11.4	7.3	40
0	0	0	0	0	0	19.2	16.4	13.4	10.2	6.5	45
0	0	0	0	0	19.9	17.4	14.8	12.1	9.2	5.9	50
0	0	0	0	0	18.2	15.9	13.5	11.1	8.4	5.4	55
0	0	0	0	18.8	16.8	14.7	12.5	10.2	7.7	4.9	60
0	0	0	19.3	17.4	15.5	13.6	11.5	9.4	7.1	4.6	65
0	0	19.7	18.0	16.3	14.5	12.6	10.8	8.8	6.6	4.2	70
0	20.0	18.5	16.9	15.2	13.6	11.8	10.1	8.2	6.2	4.00	75
0	18.9	17.4	15.9	14.3	12.7	11.1	9.5	7.7	5.8	3.7	80
18.2	16.8	15.5	14.2	12.8	11.4	9.9	8.4	6.9	5.2	3.3	90
16.4	15.2	14.0	12.8	11.5	10.3	9.0	7.6	6.2	4.7	3.00	100
13.2	12.3	11.3	10.3	9.3	8.3	7.2	6.1	5.00	3.8	2.4	125
11.1	10.3	9.5	8.6	7.8	6.9	6.0	5.1	4.2	3.2	2.00	150
8.4	7.8	7.2	6.5	5.9	5.2	4.6	3.9	3.2	2.4	1.5	200

• تعني أكثر من 20%.

جدول (7)

تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات

(10٪ خطر مقبول لتقييم خطر الرقابة)

عدد الاستثناءات الفعلية بالعينة											حجم العينة
10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	صفر	
0	0	0	0	0	0	0	0	0	18.1	10.9	20
0	0	0	0	0	0	0	0	*	14.7	8.8	25
0	0	0	0	0	0	0	0	19.9	12.4	7.4	30
0	0	0	0	0	0	0	18.1	16.8	10.7	6.4	35
0	0	0	0	0	0	19.0	16.0	14.5	9.4	5.6	40
0	0	0	0	0	19.7	17.0	14.3	12.8	8.4	5.0	45
0	0	0	0	0	17.8	15.4	12.9	11.4	7.6	4.6	50
0	0	0	0	18.4	16.3	14.1	11.8	10.3	6.9	4.1	55
0	0	0	18.9	16.9	15.0	12.9	10.8	9.4	6.4	3.8	60
0	19.6	17.9	16.3	14.6	12.9	11.1	9.3	8.7	5.5	3.3	70
18.6	17.2	15.8	14.3	12.8	11.3	9.8	8.2	7.5	4.8	2.9	80
16.6	15.4	14.1	12.8	11.5	10.1	8.7	7.3	6.6	4.3	2.6	90
15.0	13.9	12.7	11.5	10.3	9.1	7.9	6.6	5.9	3.9	2.3	100
12.6	11.6	10.7	9.7	8.7	7.6	6.6	5.5	5.3	3.3	2.0	120
9.5	8.8	8.0	7.3	6.5	5.8	5.0	4.2	4.4	2.5	1.5	160
7.6	7.1	6.5	5.9	5.3	4.6	4.0	3.4	3.3	2.0	1.2	200
								2.7			

• تعني أكثر من 20%

وعند قيام المراجع باستخدام تلك الجداول فيجب عليه إتباع الخطوات التالية:

1 - اختيار الجدول الذي يتفق مع معدل الخطر المقبول لتقييم خطر الرقابة (أي5% أو 10%).

2 - تحديد العمود الذي يحتوي على عدد الاستثناءات الفعلية التي وجدت بالعينة.

3 - تحديد الصف الذي يتضمن حجم العينة المستخدمة.

4 - قراءة الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء عند التقاء الصف والعمود المحددين بالخطوتين السابقتين.

وفيما يلي بعض الأمثلة لكيفية استخدام تلك الجداول بناء على الخطوات الأربعة السابقة:

الخطر المقبول لتقييم خطر الرقابة	عدد الاستثناءات الفعلية بالعينة	حجم العينة	الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء
%5	3	60	%12.5
%5	6	100	%11.5
%10	2	70	%7.5
%10	5	160	%5.8

وعند استخراج الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء (وليكن 7.5% كما في السطر الثالث من الجدول السابق) فهل يعني ذلك أنه لو تم اختبار المجتمع بالكامل فإن معدل الاستثناء الحقيقي سيكون 7.5%؟ الإجابة بالنفي، لأن معدل الاستثناء الحقيقي للمجتمع غير معروف، ولكن النتيجة تعني أن المراجع يستنتج بأن معدل الاستثناء الحقيقي للمجتمع لن يزيد عن 7.5% بفرصة 90% في أن هذا الاستنتاج صحيح، وفرصة 10% في أنه خطأ.

وجدير بالذكر أنه إذا كان حجم العينة المستخدم لا يوجد ضمن أحجام العينة المعطاه بجداول تقييم النتائج بمعاينة الصفات فيتم التعويض بالأرقام الخاصة بالحجم السابق والحجم اللاحق لحجم العينة المستخدم لاستنتاج الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء الذي يتفق مع حجم العينة المستخدم.

تأتي بعد ذلك الخطوة الثالثة عشر والخاصة بتحليل الاستثناءات والتعرف على مسبباتها بنفس الأسلوب السابق التعرض له في المعاينة غير الإحصائية.

وأخيراً يجب أن يقرر المراجع مدى قبوله للمجتمع (الخطوة الرابعة عشرة والأخيرة). وفي معاينة الصفات يقارن المراجع بين الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء وبين معدل الاستثناء المقبول الذي فرضه في خطة المراجعة. فإذا كان الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء مساوي أو أقل من معدل الاستثناء المقبول فإن المراجع قد يستنتج – في ظل معدل الخطر المقبول لتقييم خطر الرقابة – أن العميل ملتزم بالصفة الرقابية محل الاختبار، بمعنى أن هذه الصفة من صفات الرقابة الداخلية موجودة وتعمل كما هو مخطط لها، وهذا من شأنه أن يبرر إجراء اختبارات أساسية محدودة – دون توسع – على تفاصيل الأرصدة الناتجة عن هذه الصفة الرقابية.

هذا من ناحية، أما الأخرى فلو فرض أن الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء كان أكبر من معدل الاستثناء المقبول فإن المراجع يجب أن يستنتج أن العميل غير ملتزم بنظم الرقابة المقررة، وفي هذه الحالة سنجد أنه على الرغم من وجود سياسة للعميل بخصوص صفة الرقابة موضع الاختبار، إلا أنه لا يوجد التزام من جانب العميل، الأمر الذي يشير إلى وجود ضعف في الرقابة الداخلية، وبالطبع فإن هذا الضعف قد يؤدي إلى توسيع الاختبارات الأساسية للأرصدة، آخذاً في الاعتبار الأهمية النسبية لهذه الصفة الرقابية وأثرها على عرض القوائم المالية.

وبالعودة إلى الصفات الستة في مثالنا والتي سبق اختبارها بالمعاينة غير الإحصائية في جدول (3) السابق عرضه نجد أنه يمكن اختبارها باستخدام معاينة الصفات. ونوضح ذلك في جدول (8) مع ملاحظة استخدام نفس محتوى جدول (3) بالنسبة لتلك الصفات ولكن مع استخدام معاينة الصفات (مع ملاحظة استعمال نفس الرموز للدلالة على المعلمات المختلفة للاختصار). كما يفترض أنه تم استخدام جدول 10% كمعدل للخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة، (أي أن خ ق ر هو 10%).

جدول (8)

نموذج تدوين بيانات معاينة الصفات بعد إجراء اختبارات المراجعة

الصفات	تخطيط المراجعة				نتائج فعلية			
	م ث ج	م ث م	خ ق ر	حجم العينة المبدئي	حجم العينة	عدد الاستثناءات	معدل الاستثناء بالعينة	الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء
(1)	صفر	3	%10	76	75	صفر	صفر	3.1
(2)	1	4	%10	96	100	2	2	5.3
(3)	1	4	%10	96	100	10	10	15.0
(4)	1	6	%10	64	70	1	1.5	5.5
(5)	2	8	%10	48	50	12	24	أكبر من 20
(6)	1	6	%10	64	65	صفر	صفر	3.55

ملاحظات على نتائج المعاينة:

1 – كما ورد في جدول (3)، الصفات 1، 4، 6 يمكن اعتبارها فعالة، بينما يجب إعادة النظر في الإجراءات الرقابية التي تمثلها الصفات 2، 3، 5.

2 – توصيات للإدارة: نفس التوصيات الواردة بجدول (3).

الفصل الخامس

أختبارات صحة التفاصيل في أرصدة الحسابات باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية

إن معظم مفاهيم المعاينة التي نوقشت في الفصل السابق عند استخدام المعاينة لأغراض اختبارات الرقابة الداخلية والإختبارات الأساسية للعمليات سوف نجدها تطبق أيضاً عند اختبار تفاصيل أرصدة الحسابات. كذلك عند التعامل مع خطر المعاينة، فمن المقبول استخدام أياً من المعاينة غير الإحصائية أو المعاينة الإحصائية عند اختبار تفاصيل أرصدة الحسابات.

ولعل الفرق الجوهري بين اختبارات الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية للعمليات من جهة، وبين اختبارات التفاصيل من جهة أخرى يتركز في الشئ الذي يرغب المراجع في قياسه. ففي اختبارات الرقابة الداخلية ينصب اهتمام المراجع على اختبار مدى فاعلية أساليب الرقابة الداخلية من خلال استخدام اختبارات الرقابة التي عند تنفيذها يتم تحديد ما إذا كان معدل الاستثناء في المجتمع منخفضاً على نحو كاف لتبرير تخفيض خطر الرقابة المقدر لتخفيض الاختبارات الأساسية. وفي الاختبارات الأساسية للعمليات، ينصب اهتمام المراجع بكل من فاعلية الرقابة ومدى صحة القيمة النقدية للعمليات المالية في النظام المحاسبي. أما في الاختبارات التفصيلية للأرصدة، فإن اهتمام المراجع ينصب في تحديد ما إذا كانت القيمة النقدية لرصيد الحساب محرفة جوهرياً، وبالتالي فإنه نادراً ما تكون اختبارات معدل الحدوث ذات أهمية في الاختبارات التفصيلية للأرصدة. وبدلاً من ذلك يستحدم المراجع أساليب المعاينة التي توفر نتائج بالقيم النقدية. وهناك ثلاثة أنواع رئيسية لطرق المعاينة يمكن استخدامها في المراجعة عند حساب التحريفات بالقيم النقدية وهي المعاينة غير الإحصائية Non-Statistical Sampling ومعاينة الوحدة النقدية Monetary Unit Sampling ومعاينة المتغيرات Variable Sampling. وسوف تقتصر مناقشتنا في هذا الفصل على معاينة الوحدة النقدية حيث تعد ابتكاراً حديثاً في منهجية المعاينة الإحصائية وتعد من أكثر الأساليب الإحصائية المتعارف عليها

في إجراء المعاينة خلال تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة تاركين المجال مفتوحاً للقارئ للتعرف على الأنواع الأخرى في مراجع أخرى.

معاينة الوحدة النقدية Monetary Unit Sampling:

تتميز معاينة الوحدة النقدية بالبساطة الإحصائية كما في معاينة الصفات مع توفير نتائج إحصائية معبر عنها بوحدة نقد ملائمة (دولار أو جنيه مثلاً). ويتم تنفيذ كافة الخطوات الأربع عشر السابق مناقشتها في الفصل السابق أيضا على تلك المعاينة مع وجود بعض الاختلافات والتي سنعرضها في النقاط التالية:

1 – وحدة المعاينة هي الدولار (أو وحدة النقد الملائمة): فإذا كان لدينا مجتمع يتمثل في أرصدة حسابات المدينين ويتكون من 40 رصيد (حساب) ومجموعهم 207295 جنيه مثلاً فإن وحدة المعاينة هي الجنيه وليس الأربعين رصيداً. وينتج من اعتبار الجنيه الواحد وحدة معاينة أن هناك تركيز تلقائي على الوحدات المادية (الأرصدة) ذات الأرصدة الكبيرة المسجلة، ونظراً لأن العينة يتم اختيارها على أساس جنيهات فردية فإن الحساب ذات الرصيد الكبير سيكون له فرصة أكبر للتواجد داخل العينة من حساب آخر ذات رصيد صغير. على سبيل المثال رصيد الحساب الذي يبلغ 5000 جنيه سيكون له احتمال للاختيار يزيد بمقدار 10 مرات عن رصيد الحساب الذي يساوي 500 جنيه فقط لأن الرصيد الكبير يحتوي وحدات جنيهات تزيد بمقدار 10 مرات عن الرصيد الصغير. ولذلك لا داعي في هذه الحالة لاستخدام المعاينة الطبقية حيث يتم التعامل مع الطبقات بشكل تلقائي.

2 – يتمثل حجم المجتمع في حجم الجنيهات المسجلة: فمثلاً، كما ذكرنا، لو كان مجتمع حسابات المدينين يتكون من 207295 جنيهاً فإن هذا هو حجم المجتمع وليس الأربعين رصيداً، بمعنى أن تحديد حجم المجتمع يتسق هنا مع استخدام وحدات الجنيهات.

وبالنسبة لأسلوب اختيار العينة، والتي سنعرض لها لاحقاً، فإنه منّ غير الممكن تقييم احتمال العناصر غير المسجلة بالمجتمع. فلو فرضنا على سبيل المثال أنه تم استخدام معاينة الوحدة النقدية لتقييم مدى عدالة

عرض بند المخزون فإن تلك المعاينة لا يمكنها تقييم ما إذا كانت هناك عناصر معينة بالمخزون موجودة ولكنها لم تدخل في عد وجرد المخزون. فإذا كان هدف الاكتمال Completeness ، هاماً في اختبارات المراجعة، وهو عادة كذلك، فإنه يجب تحقيق هذا الهدف بشكل منفصل عن الاختبارات التي تتم من خلال معاينة الوحدة النقدية.

3 - استخدام الحكم الأولي عن الأهمية النسبية لكل حساب بدلاً من التحريف المحتمل أو المقبول:

توجد ميزة أخرى هنا لمعاينة الوحدة النقدية وهي استخدام الحكم الأولى عن الأهمية النسبية لإجراء تحديد مباشر لقيمة التحريف المحتمل أو المقبول الخاص بمراجعة كل حساب، لأن أساليب المعاينة الأخرى تتطلب أن يحدد المراجع التحريف المحتمل أو المقبول لكل حساب عن طريق توزيع (تخصيص) الحكم الأولى للأهمية النسبية على الحسابات، ولا يعد ذلك متطلباً عند استخدام معاينة الوحدة النقدية، فمثلاً لو فرض أن المراجع حدد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية بمبلغ 60.000 جنيه للقوائم المالية ككل فإن هذا المبلغ أو ما يشتق منه قد يستخدم كتحريف محتمل أو مقبول في كافة تطبيقات معاينة الوحدة النقدية من مخزون وحسابات مدينين وحسابات دائنين وغيرها.

4 - تحديد حجم العينة باستخدام معادلة إحصائية، وسيتم التعرض لاحقاً للمعلومات التي تستخدم وكذلك للعمليات الحسابية اللازمة لتحديد حجم العينة المخطط.

5 - يتم اختيار العينة باستخدام الاحتمالات المتناسبة مع الحجم (ح م ح): يتم اختيار عينات الوحدة النقدية وفقاً للاحتمالية المتناسبة مع الحجم، حيث يمكن التوصل إلى ذلك باستخدام برامج الحاسب الآلي، أو جداول الأرقام العشوائية، أو أساليب المعاينة المنتظمة. ويجب أن يحدد المراجع الوحدة الطبيعية (الرصيد) لأداء اختبارات المراجعة. فمثلاً في الجدول رقم (1) سيتوصل المراجع إلى عينة عشوائية من عناصر المجتمع التي تقع بين 1 و 7376 (جنيهات فردية). وحتى يمكن تنفيذ إجراءات المراجعة، يجب أن يعرف المراجع عناصر المجتمع بين 1 و 12 (الوحدات

الطبيعية). فإذا اختار المراجع الرقم العشوائي 3014، تتمثل الوحدة الطبيعية المرتبطة بذلك الرقم في الوحدة رقم 6.

وبفرض أن المراجع يرغب في اختيار عينة ذات احتمالية متناسبة مع الحجم لأربع حسابات في المجتمع الموضح بالجدول رقم (1)، ونظراً لأنه تم تعريف وحدة المعاينة على أنها الجنيه الفردي، فإن حجم المجتمع سيتمثل في 7376 وبالتالي يجب أستخدام 4 أرقام من جدول الأرقام العشوائية أو برنامج الحاسب الآلي. بافتراض أن برنامج الحاسب الآلي أخرج لنا الأرقام العشوائية التالية: 6586، 1756، 850، 6499. هنا يتم تحديد عناصر الوحدة الطبيعية بالمجتمع التي تحتوي هذه الجنيهات العشوائية من خلال الرجوع إلى عمود الإجمالي التراكمي. وتتمثل هذه العناصر في 11 (تحتوي على جنيهات بين 6577 و 6980)، 4 (تحتوي على جنيهات بين 1699 و 2271)، 2 (تحتوي على جنيهات بين 358 ، 1638)، و 10 (تحتوي على جنيهات بين 5751 و 6576). وسيتم مراجعة ذلك، وستطبق النتيجة التي تخص كل وحدة طبيعية على الجنيه العشوائي الذي تحتويه.

جدول رقم (1)

مجتمع المدينين

عنصر المجتمع (الوحدة الطبيعية)	القيمة المسجلة	الإجمالي التراكمي (الوحدة بالجنيه)
1	357 جنيه	357 جنيه
2	1281	1638
3	60	1698
4	573	2271
5	691	2962
6	143	3105
7	1425	4530
8	278	4808
9	942	5750
10	826	6576
11	404	6980
12	396	7376

ومن المشكلات التي تتعلق بالاختيار الاحتمالي المتناسب مع الحجم عدم وجود فرصة لاختيار عناصر المجتمع التي يساوي رصيدها الصفر في ظل اختيار العينة ذات الاحتمال المتناسب مع الحجم، حتى على الرغم من أنها قد تحتوي على تحريفات. وبالمثل توجد فرصة ضئيلة لإدراج الأرصدة الصغرى التي يوجد بها تدنية كبيرة في قيمتها في العينة. ويمكن التغلب على هذه المشكلة عن طريق تنفيذ اختبارات مراجعة محددة للعناصر ذات الأرصدة الصفرية والأرصدة الصغرى، في ظل وجود افتراض بأنها محل الاهتمام.

كذلك توجد مشكلة أخرى تتمثل في عدم إمكانية إدراج الأرصدة السالبة، مثل الأرصدة الدائنة للمدينين في العينة ذات الاحتمال المتناسب مع الحجم (الوحدة النقدية). ومن الممكن تجاهل الأرصدة السالبة للاختيار الاحتمالي المتناسب مع الحجم، وأختبار هذه القيم من خلال بعض الوسائل الأخرى. ويوجد بديل يتمثل في معاملة هذه الأرصدة على أنها أرصدة موجبة

وإضافتها إلى العدد الإجمالي للوحدات النقدية التي يتم اختبارها، ومع ذلك سيؤدي هذا البديل إلى تعقيد عملية التقييم.

6 - يقوم المراجع بالتعميم من العينة إلى المجتمع عن طريق استخدام أساليب معاينة الوحدة النقدية:

بغض النظر عن طريقة المعاينة المختارة، يجب أن يقوم المراجع بالتعميم من العينة إلى المجتمع من خلال: (1) تصوير التحريفات من نتائج العينة إلى المجتمع، (2) تحديد خطأ المعاينة المرتبط. ويوجد أربع جوانب هامة للقيام بذلك في ظل معاينة الوحدة النقدية:

- استخدام جداول معاينة الصفات في حساب النتائج، حيث يتم استخدام جداول تقييم العينة (التي عرضناها في الفصل السابق) مع استبدال الخطر المقبول لتقييم خطر الرقابة بخطر آخر يسمى خطر القبول غير الصحيح للمجتمع

Acceptable risk of incorrect acceptance

ويقصد به الخطر الذي على استعداد أن يقبله المراجع في أن الرصيد صحيحاً بينما هو في الحقيقة محرف بقدر يساوي أو أكبر من التحريف المقبول أو المحتمل.

- يجب تحويل نتائج الصفات إلى جنيهات. ويتم من خلال معاينة الوحدة النقدية تقدير التحريفات بالجنيه في المجتمع، وليس نسبة العناصر التي يوجد بها تحريف في المجتمع ويتم التوصل إلى ذلك في معاينة الوحدة النقدية عن طريق تعريف كل عنصر بالمجتمع على أنه الجنيه الفردي، ولذلك يعد تقدير معدل الجنيهات بالمجتمع التي تحتوي على تحريف هو السبيل لتقدير إجمالي التحريف بالجنيه.
- يجب أن يضع المراجع افتراضاً عن النسبة المئوية للتحريف في كل عنصر بالمجتمع يوجد به تحريف. ويمكن هذا الافتراض المراجع من استخدام جداول معاينة الصفات لتقدير التحريفات بالجنيه.
- يشار إلى النتائج الإحصائية التي يتم التوصل إليها عند استخدام معاينة الوحدة النقدية على أنها حدود التحريفات. وتتمثل هذه الحدود

للتحريفات في التقديرات عن الحد الأقصى المحتمل للمغالاة (الحد الأعلى للتحريف) والحد الأقصى المحتمل للتدنية (الحد الأدنى للتحريف) عند مستوى محدد من خطر القبول غير الصحيح للمجتمع، وبالتالي يتم حساب كل من الحد الأعلى والحد الأدنى للتحريف.

- والخطوة الأخيرة وهي التعميم من العينة إلى المجتمع تعتبر في غاية الأهمية عند استخدام معاينة الوحدة النقدية، حيث يختلف التعميم عندما لا يجد المراجع أن تحريفات بالعينة عن ذلك التعميم عند وجود تحريفات، وهذا ما نوضحه في النقاط التالية:

التعميم من العينة إلى المجتمع عندما لا يتم اكتشاف تحريفات باستخدام معاينة الوحدة النقدية:

بافتراض أن المراجع يقوم بمصادقة مجتمع من أرصدة المدينين للتحقق من الصحة النقدية. ويبلغ الإجمالي بالمجتمع 1.200.000 جنيه وتم الحصول على عينة من 100 مصادقة. وعند المراجعة لم يتم اكتشاف أية تحريفات بالعينة. ويرغب المراجع في تحديد القيمة القصوى للمغالاة والقيمة القصوى للتدنية التي يحتمل وجودها في المجتمع مع استمرار عدم وجود أية تحريفات بالعينة. ويتم تحديد كل من هذين الحد الأعلى للتحريف والحد الأدنى للتحريف على التوالي، بافتراض أن خطر القبول غير الصحيح للمجتمع يبلغ 5%. وباستخدام جدول تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات (جدول 5%) يتم تحديد الحدين الأعلى والأدنى عن طريق تحديد نقطة التقاطع بين حجم العينة (100). والرقم الفعلي للتحريفات (صفر) بنفس الطريقة الخاصة بمعاينة الصفات. سنجد أن 3% في الجدول تعبر عن كل من الحد الأعلى والحد الأدنى كنسبة مئوية. ونظراً لأن معدل التحريف بالعينة كان صفراً فإن نسبة 3% تمثل تقدير لخطأ المعاينة.

وهكذا بناء على نتائج العينة وحدود التحريف التي يتم التوصل إليها من الجدول، يمكن للمراجع أن يستنتج بخطر معاينة 5% عدم وجود تحريف يزيد عن 3% بوحدات الجنيه بالمجتمع. ولتحويل هذه النسبة إلى جنيهات، يجب أن يضع المراجع افتراض عن نسبة متوسط التحريف في الجنيهات بالمجتمع

التي تحتوي على تحريف. ويؤثر هذا الافتراض بشكل جوهري على حدود التحريف. وحتى يتم توضيح ذلك، سيتم اختبار ثلاثة أمثلة للافتراضات وهي:

1 - افتراض أن نسبة التحريف لكل من المغالاة والتدنية تبلغ 100%،

2 - افتراض أن نسبة التحريف لكل من المغالاة والتدنية تبلغ 10%،

3 - افتراض أن نسبة التحريف للمغالاة تبلغ 20% وافتراض أن نسبة التحريف للتدنية تبلغ 200%.

الافتراض رقم (1): قيم المغالاة 100%، وقيم التدنية 100%، حدود التحريف عند مستوى 5% من خطر القبول غير الصحيح للمجتمع، عندئذ يكون:

الحد الأعلى للتحريف = 1.200.000 × 3% × 100% = 36000 جنيه

الحد الأدنى للتحريف = 1.200.000 × 3% × 100% = 36000 جنيه

يتمثل الافتراض، في المتوسط، في أن هذه العناصر بالمجتمع التي يوجد بها تحريف قد حرفت بما يعادل القيمة الكاملة للقيمة المسجلة. ونظراً لأن حد التحريف يساوي 3%، فلا يحتمل تجاوز قيمة التحريف 36000 جنيه (3% من إجمالي وحدات الجنيهات المسجلة في المجتمع). فإذا كان هناك مغالاة في كافة القيم، ستوجد مغالاة قدرها 36000 جنيه. أما إذا كان هناك تدنية في كافة القيم، سيوجد تدنية قدرها 36000 جنيه.

ويتسم افتراض وجود 100% من التحريفات بالتحفظ الشديد خاصة بالنسبة للمغالاة. وبافتراض أن معدل الاستثناء بالمجتمع الفعلي يساوي 3% فهناك شرطين يجب توفرهما قبل أن تعكس القيمة 36000 جنيه على نحو مناسب قيمة المغالاة الحقيقية:

1 - يجب أن تتسم كافة القيم بالمغالاة. فقد تؤدي القيم المتكافئة إلى تخفيض قيمة المغالاة.

2 - كافة عناصر المجتمع التي يوجد بها تحريف يجب أن تبلغ نسبة التحريف بها 100%. على سبيل المثال لا يمكن أن يحدث ذلك لتحريف رصيد أحد المدينين بمبلغ 226 جنيه وتسجيله بمبلغ 262 جنيه، حيث

ستبلغ نسبة التحريف 13.7% فقط (262- 226 = 36 مغالاة بمعدل 36 ÷ 262 = 13.7%).

الافتراض رقم (2): تبلغ قيم المغالاة 10%، وتبلغ قيم التدنية 10%، حدود التحريف عند مستوى 5% من خطر القبول غير الصحيح للمجتمع. عندئذ يكون:

الحد الأعلى للتحريف = 1.200.000 × 3% × 10% = 3600 جنيه

الحد الأدنى للتحريف = 1.200.000 × 3% × 10% = 3600 جنيه

يتمثل الافتراض، في المتوسط، في أن هذه العناصر التي يوجد بها تحريف لا يزيد مقدار التحريف بها عن 10%، فإذا كانت كافة العناصر محرفة في إتجاه واحد، ستتمثل في حدود التحريف في + 3600 و – 3600 . ويؤثر التغيير في الافتراض من 100% تحريف إلى 10% تحريف بشكل جوهري على حدود التحريف، حيث يتناسب الأثر طردياً مع مقدار التغيير.

الافتراض رقم (3): تبلغ قيم المغالاة 20%، وتبلغ قيم التدنية 200%، حدود التحريف عند مستوى 5% من خطر القبول غير الصحيح بالمجتمع. عندئذ يكون:

الحد الأعلى للتحريف = 1.200.000 × 3% × 20% = 7200 جنيه

الحد الأدنى للتحريف = 1.200.000 × 3% × 200% = 72000 جنيه

ويمكن تبرير النسبة الكبيرة للتدنية في احتمال وجود تحريف أكبر في ضوء النسب المئوية. على سبيل المثال، رصيد المدينين المسجل بمبلغ 20 جنيه كان يجب تسجيله بمبلغ 200 جنيه يوجد به تدنية قدرها 900% ((200 – 20) ÷ 20)، بينما الرصيد الذي تم تسجيله بمبلغ 200 جنيه وكان يجب تسجيله بمبلغ 20 جنيه يوجد به مغالاة قدرها 90% ((200 – 20) ÷ 200).

وقد تحتوي العناصر التي يوجد بها قدر كبير من التدنية على قيم مسجلة تتسم بالصغر في ضوء هذه التحريفات. ونتيجة لذلك، بسبب آلية تنفيذ معاينة الوحدة النقدية، سيوجد لعدد ضئيل من هذه العناصر فرصة للاختيار بالعينة. ولذلك يقوم بعض المراجعين باختيار عينة إضافية من العناصر

الصغيرة كملحق لعينة الوحدة النقدية عندما تكون قيم التدنية محل اهتمام للمراجع.

افتراض النسبة الملائمة من التحريف: يعد التوصل إلى الافتراض الملائم عن النسبة الإجمالية للتحريف في تلك العناصر بالمجتمع التي تحتوي على التحريف قراراً خاصاً بالمراجع. ويجب أن يتوصل المراجع إلى هذه النسبة المئوية وفقاً لحكمه المهني في ظل الظروف التي يواجهها. وفي حالة عدم وجود معلومات مقنعة تؤدي إلى العكس، يرى معظم المراجعين أنه من المرغوب فيه افتراض وجود قيمة تعادل 100% لكل من المغالاة والتدنية ما لم يتم اكتشاف تحريفات في نتائج العينة ويعد ذلك منهجاً متحفظاً جداً ولكن من السهل تبريره بالمقارنة بالافتراضات الأخرى. وفي الواقع يرجع السبب في استخدام الإشارة إلى الحدين الأعلى والأدنى على أنهما حدود التحريف Misstatement Bounds في حالة معاينة الوحدة النقدية إلى الاستخدام واسع الانتشار لهذا الافتراض المتحفظ، بدلاً من استخدام المصطلح الإحصائي حد الثقة Confidence Limit وما لم يذكر عكس ذلك سيتم استخدام افتراض التحريف بنسبة 100%، في هذا الفصل وما يتبعه من حالات عملية.

التعميم عند اكتشاف التحريفات:

نعرض في هذا القسم طريقة التقييم التي يتم إتباعها عندما يتم اكتشاف تحريفات في العينة باستخدام نفس المثال التوضيحي، وسيتمثل التغيير الوحيد في الافتراض الخاص بالتحريفات، وسيظل حجم العينة 100 والقيمة المسجلة 1.200.000 جنيه، ولكن سيتم افتراض وجود عدد 5 تحريفات في العينة. ويظهر الجدول رقم (2) هذه التحريفات.

جدول (2)

التحريفات التي تم إكتشافها

رقم المدين	قيمة رصيد المدين المسجل	قيمة رصيد المدين التي تم مراجعتها	التحريف	(التحريف ÷ القيمة المسجلة)
2073	6200	6100	100	0.016
5111	12910	12000	910	0.07
5206	4322	4450	(128)	(0.03)
7642	23000	22995	5	0.0002
9816	8947	2947	6000	0.671

فإذا تم اكتشاف تحريفات، لن يعد افتراض أن نسبة كافة التحريفات تعادل 100% متحفظاً جداً فقط، ولكنه أيضاً لن يتسق مع نتائج العينة. لذلك فالافتراض المتعارف عليه في الممارسة العملية يتمثل في أن التحريفات الفعلية في العينة تعد ممثلة للتحريفات في المجتمع. ويتطلب هذا الافتراض أن يحسب المراجع نسبة تحريف كل عنصر بالعينة (التحريف ÷ القيمة المسجلة) على أن تطبق هذه النسبة على المجتمع، كما يظهر في العمود الأخير من جدول (2)، وكما سيتم تفسيره تباعاً، سيظل من الضروري افتراض وجود تحريف للجزء الذي يوجد به تحريفات تساوي الصفر في النتائج المحسوبة. وفي هذا المثال يتم استخدام افتراض التحريف بنسبة 100% للجزء الخاص بالتحريفات المساوية للصفر لكل من حدي التحريف الأعلى والأدنى.

الأستعانة بجداول معاينة الصفات: يجب أن يتعامل المراجع مع طبقات الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء من جداول تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات (الموضحة في الفصل السابق). ويرجع السبب في ذلك إلى وجود افتراض مختلف عن التحريف في كل تحريف من التحريفات. ويتم حساب الطبقات في البداية من خلال تحديد الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء من الجدول لكل تحريف، وبعد ذلك يتم حساب كل طبقة. ويظهر الجدول رقم (3) الطبقات في جدول معاينة الصفات للمثال الذي نتناوله الآن. ويتم تحديد الطبقات بالقراءة عبر الجدول للعينة التي يبلغ حجمها 100 في أعمدة الاستثناء من صفر إلى 4.

جدول رقم (3)

نسب حدود التحريف

عدد التحريفات	الحد الأعلى للدقة من الجدول	الزيادة في حد الدقة الناتجة عن كل تحريف (الطبقات)
صفر	0.03	0.03
1	0.047	0.017
2	0.062	0.015
3	0.076	0.014
4	0.089	0.013

ربط افتراضات التحريف بكل طبقة: من أكثر الوسائل المتعارف عليها لربط افتراضات التحريف مع الطبقات هي إتباع التحفظ عن طريق ربط نسب التحريف الكبيرة للجنيهات بالطبقات الكبيرة (كما هو موضح بجدول 4). على سبيل المثال يبلغ أكبر متوسط للتحريف 0.671 للمدين رقم 9816، فقد تم ربط هذا التحريف مع عامل الطبقة 0.017 وهي الطبقة الأعلى للتحريفات المكتشفة. وبالنسبة للجزء الخاص بحد الدقة الأعلى الذي يتعلق بطبقة التحريف الذي يساوي الصفر سيفترض أن التحريف يمثل 100%، وهو ما يظل يتسم بالتحفظ (بمعنى ضرورة إضافة صفر تحريفات. ففي مثالنا كان الوضع هو وجود 4 تحريفات مغالاة وتحريف واحد تدنية، وبالتالي يكون عدد التحريفات كالتالي: للمغالاة صفر، 1، 2، 3، 4 وللتدنية صفر، 1).

ويظهر جدول رقم (4) حساب حدود التحريف قبل أن يتم أخذ القيم المتكافئة في الاعتبار. وتم حساب الحد الأعلى للتحريف كما لو كان لا توجد قيم حدث بها تدنية، كما تم حساب الحد الأدنى للتحريف كما لو كان لا توجَد قيم حدث بها مغالاة.

جدول رقم (4)

توضيح لحساب الحدين الأولين الأعلى والأدنى للتحريف

رقم التحريفات	جزء الحد الأعلى للدقة*	القيمة المسجلة	إفتراض وحدة التحريف	حد التحريف (الأعمدة 2×3×4)
المغالاة:				
صفر	0.030	1200000	1	36000 جنيه
1	0.017	1200000	0.671	13688
2	0.015	1200000	0.07	1260
3	0.014	1200000	0.016	269
4	0.013	1200000	0.0002	3
الحد الأعلى للدقة الحد الأولي للتحريف	0.089			51220
التدنية:				
صفر	0.030	1200000	1	36000 جنيه
1	0.017	1200000	0.03	612
الحد الأدنى للدقة الحد الأولي للتحريف	0.047			36612

* عند مستوى 5% لخطر القبول غير الصحيح للمجتمع، حجم العينة 100.

تسوية القيم المتكافئة:

يرى معظم مستخدمي معاينة الوحدة النقدية أن المنهجية التي عرضت تتسم بالتحفظ الشديد في حالة وجود قيم متكافئة. فإذا تم اكتشاف قيمة تدنية، يجب من المنطقي ومن المقبول أن تكون حدود قيم المغالاة أقل بالمقارنة مع عدم أكتشاف أي قيم للتدنية، والعكس بالعكس. ويتم تسوية الحدود للقيم المتكافئة بإتباع ما يلي: (1) التوصل إلى ما يسمى التقدير بنقطة point estimate من قيم المغالاة وقيم التدنية. (ملحوظة: التقدير بنقطة هو طريقة للتصوير من العينة إلى المجتمع لتقدير التحريف في المجتمع، وعادة ما يتم ذلك بافتراض أن التحريفات في المجتمع الذي لم يتم مراجعته تتناسب مع التحريفات التي وجدت

بالعينة). (2) تخفيض كل حد بمقدار التقدير بنقطة المعاكس له، بمعنى استخدام التقدير بنقطة للتدنية في تخفيض الحد الأولي الأعلى للتحريف، واستخدام التقدير بنقطة للمغالاة في تخفيض الحد الأولى الأدنى للتحريف.

ويتم حساب التقدير بنقطة للمغالاة عن طريق ضرب متوسط قيمة المغالاة بوحدات الجنيهات التي تم مراجعتها في القيمة المسجلة. وبالمثل يتم ذلك عند حساب التقدير بنقطة للتدنية. وفي المثال الحالي توجد قيمة واحدة للتدنية تبلغ 0.03 لوحدة الجنيه (أنظر جدول 2) في عينة حجمها 100، وبالتالي يكون التقدير بنقطة التدنية 360 جنيه (أي 0.03 ÷ 100 × 1.200.000). وبالمثل يبلغ التقدير بنقطة للمغالاة 9086 جنيه (أي (0.671 + 0.07 + 0.016 + 0.0002) ÷ 100 × 1.200.000).

ويوضح الجدول رقم (5) عملية تسوية الحدين بإتباع هذا الإجراء. ويتم تخفيض الحد الأولي الأعلى والذي يبلغ 51220 (من جدول 4) بالتقدير الأكثر أحتمالاً لقيمة التدنية التي تبلغ 360 للتوصل إلى الحد بعد التسوية ويبلغ 50860 جنيه. كما يتم تخفيض الحد الأولي الأدنى الذي يبلغ 36612 بالتقدير الاكثر احتمالاً لقيمة المغالاة والتي تبلغ 9086 للتوصل إلى الحد بعد التسوية ليصبح 27526 جنيه. وهكذا في ضوء المنهجية والافتراضات المتبعة يتوصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه وجود خطر مقداره 5% للمغالاة في أرصدة المدينين بأكثر من 50860 جنيه أو للتدنية بأكثر من 27526 جنيه.

جدول رقم (5)

توضيح لحساب تسوية حدود التحريف

عدد التحريفات	افتراض وحدة التحريف	حجم العينة	المجتمع المسجل	التقدير بنقطة	الحدود
الحد الأولي للمغالاة					51220
قيمة التدنية					
1	0.03	100	1200000	360	(360)
تسوية حد المغالاة					50860
الحد الأولي للتدنية					36612
قيم المغالاة					
1	0.671				
2	0.07				
3	0.016				
4	0.0002				
المجموع	0.7572	100	1200000	9086	(9086)
تسوية حد التخفيض					27526

ونلخص فيما يلي الخطوات التي تم إتباعها لتسوية حدود التحريف لمعاينة الوحدة النقدية في حالة وجود قيم متكافئة عن طريق توضح العمليات الحسابية التي استخدمت لتسوية الحد الأعلى للتحريف للقيم الأربع للمغالاة التي وردت في جدول (2).

خطوات حساب تسوية حدود التحريف	العمليات الحسابية للمغالاة جداول 2، 4، 5
1- تحديد التحريف في كل عنصر بالعينة، مع فصل المغالاة عن التدنية.	جدول (2) 4 قيم للمغالاة
2 – حساب التحريف لكل وحدة جنيه بكل عنصر في العينة (التحريف ÷ القيمة المسجلة)	جدول (2) 0.016، 0.07، 0.0002، 0.671
3 – تحريفات الطبقة لكل وحدة جنيه من الأعلى إلى الأدنى، بما في ذلك افتراض نسبة التحريف لعناصر العينة التي لا يوجد بها تحريف.	جدول (4) 1، 0.671، 0.07، 0.016، 0.0002
4 – تحديد الحد الأعلى للدقة من جدول معاينة الصفات وحساب نسبة حد التحريف لكل نوع من أنواع التحريفات (الطبقة).	جدول (4) الإجمالي من 8.9% لأربعة تحريفات، حساب 5 طبقات.
5 – حساب الحدين الأولين الأعلى والأدنى للتحريف لكل طبقة وللإجمالي.	جدول (4) الإجمالي من 51220 جنيه.
6 – حساب التقدير بنقطة للمغالاة والتدنية.	جدول (5) 360 جنيه للتدنية.
7 – حساب تسوية الحدين الأعلى والأدنى للتحريف.	جدول (5). قيمة التسوية 50860 جنيه لحد المغالاة.

تحديد إمكانية قبول المجتمع باستخدام معاينة الوحدة النقدية:

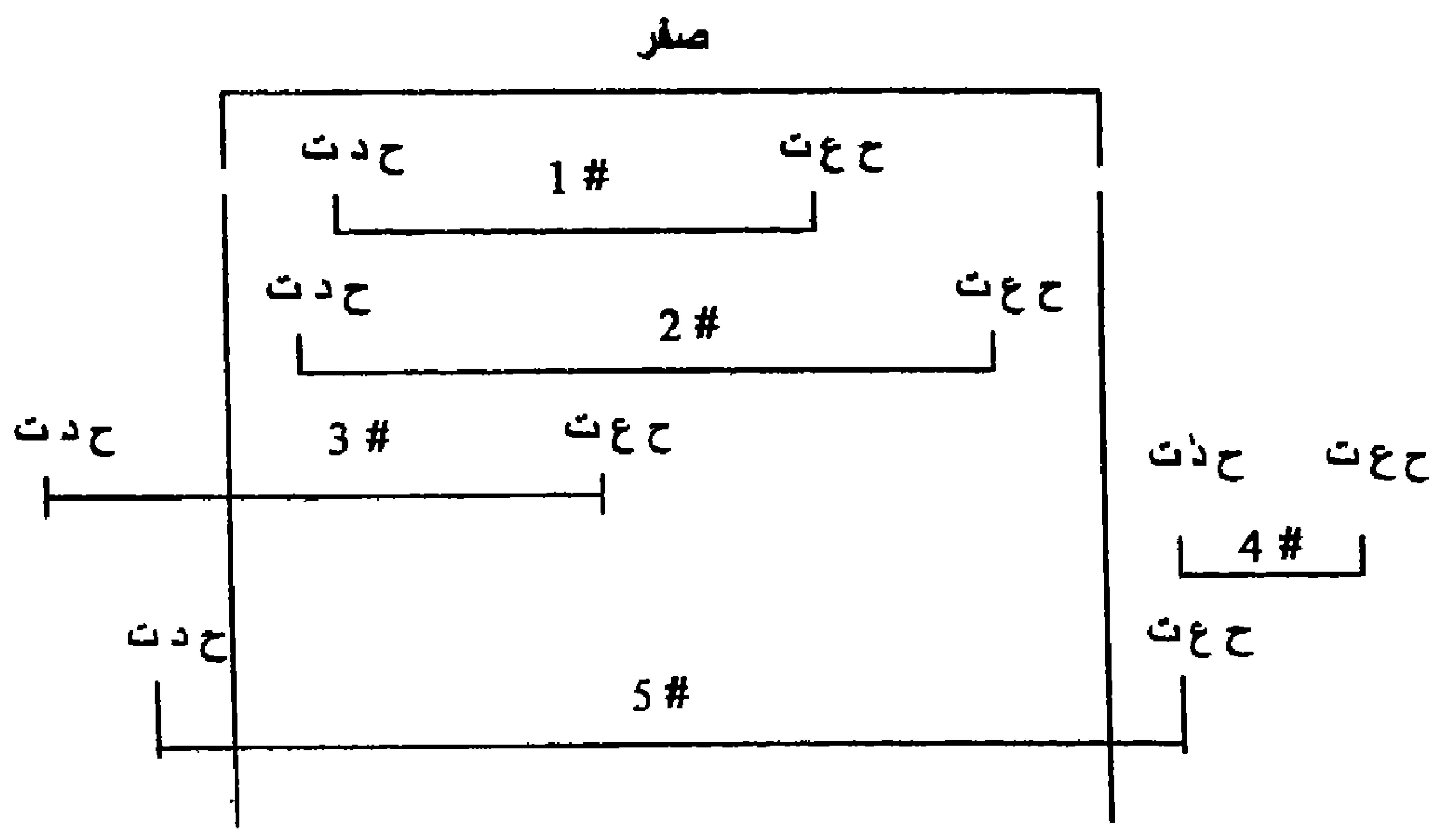
بعد حساب حدود التحريف، يجب على المراجع أن يقرر ما إذا كان سيقبل المجتمع أم لا، وبالتالي فهناك حاجة لوجود قاعدة قرار وتتمثل قاعدة القرار لمعاينة الوحدة النقدية في الآتي:

إذا وقعا كلا الحدين الأعلى والأدنى بين قيم التحريف المحتملة للمغالاة والتدنية، يتم قبول الاستنتاج بأنه لا يوجد تحريف جوهري بالقيمة الدفترية. وإذا حدث عكس ذلك يتم التوصل إلى استنتاج مؤداه وجود تحريف جوهري في القيمة الدفترية.

ونوضح في الشكل التالي قاعدة القرار ويتضح منها ما يلي: يجب أن يستنتج المراجع أن كل من الحد الأعلى للتحريف (ح ع ت)، والحد الأدنى للتحريف (ح د ت) في الموقفين رقمي 1، 2 يقعان داخل حدود التحريف المحتمل أو المقبول للمغالاة والتدنية، وبالتالي يعد استنتاج عدم وجود تحريف جوهري في المجتمع استنتاجاً مقبولاً. أما بالنسبة للمواقف أرقام 3، 4، 5 يقع (ح د ت) أو (ح ع ت) أو كلاهما خارج حدود التحريفات المحتملة أو المقبولة، وبالتالي يتم رفض القيمة الدفترية للمجتمع.

شكل توضيحي لقاعدة القرار للمراجع عند استخدام

معاينة الوحدة النقدية



وفي مثالنا الحالي، لو فرض أن المراجع قرر وضع قيمة التحريف المحتمل أو المقبول لأرصدة المدينين بمبلغ 40.000 جنيه (بالمغالاة أو التدنية)، فإن ذلك يعني أن المراجع سيقبل القيمة المسجلة إذا توصل لاستنتاج مؤداه عدم وجود مغالاة أو تدنية في أرصدة المدينين لأكثر من 40.000 جنيه. وكما سبق التوضيح اختار المراجع عينة من 100 عنصر، وأكتشف 5 تحريفات وتوصل إلى الحد الأدنى يبلغ 27526 والحد الأعلى يبلغ 50860، فإن تطبيق قاعدة القرار هنا تعني أن المراجع يستنتج عدم قبول المجتمع لزيادة الحد الأعلى للتحريف عن التحريف المحتمل أو المقبول الذي يساوي 40.000.

الوضع عند رفض المجتمع: إذا وقع أحد حدي التحريف أو كلاهما خارج حدود التحريف المحتمل أو المقبول فلا يعد المجتمع مقبولاً. وعندئذ يمكن للمراجع أن يختار من بين مجموعة خيارات على النحو التالي:

- عدم القيام بأي تصرف حتى يمكن استكمال الاختبارات في جوانب المراجعة الأخرى. ويعني ذلك أن المراجع في النهاية يجب أن يقيم ما

إذا كانت القوائم المالية ككل يوجد بها تحريف ذو أهمية نسبية، فإذا تم اكتشاف تحريفات متكافئة في جوانب المراجعة الأخرى، مثل المخزون، قد يتوصل المراجع بذلك إلى استنتاج مؤداه أن التحريفات المقدرة في أرصدة المدينين تعد تحريفات مقبولة. وبالطبع يمكن للمراجع قبل الانتهاء من "مراجعة أن يقيم ما إذا كان التحريف في حساب واحد يمكن أن ينتج عنه تضليل بالقوائم المالية حتى في ظل وجود تحريفات متكافئة.

- توسيع اختبارات المراجعة في جوانب محددة. فإذا أسفر تحليل التحريفات إلى تركز معظمها في نوع محدد فيمكن توجيه بعض الجهود الإضافية للمراجعة في الجانب الذي ظهرت فيه هذه المشكلة. على سبيل المثال إذا أظهر تحليل التحريفات في عمليات المصادقة إلى أن سبب معظم التحريفات يرجع إلى عدم تسجيل مردودات المبيعات، فيجب توسيع إختبار مردودات المبيعات للتحقق من أنه يتم تسجيلها.
- زيادة حجم العينة لتخفيض خطأ المعاينة.
- تسوية رصيد الحساب بالتحريف الذي يتسم بالأهمية النسبية وذلك بتسوية القيمة الدفترية (بعد موافقة العميل بالطبع).

تحديد حجم العينة باستخدام معاينة الوحدة النقدية:

تتماثل الطريقة المستخدمة في تحديد حجم العينة في معاينة الوحدة النقدية مع تلك التي تستخدم في معاينة الصفات للوحدة الطبيعية، حيث يتم استخدام جداول معاينة الصفات، وهذا ما سوف نوضحه في السطور التالية.

الأهمية النسبية: يعد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية عادة الأساس لقيمة التحريف المحتمل التي يتم استخدامها. وقد يختلف التحريف المحتمل أو المقبول لكل من المغالاة والتدنية. نفترض في مثالنا أنه يبلغ 100.000 جنيه.

تطبيق النسبة المتوسطة للتحريف على عناصر المجتمع التي تحتوي على التحريف:

مرة أخرى قد يوجد افتراض منفصل للحدين الأعلى والأدنى، ويرجع ذلك أيضاً للحكم التقديري للمراجع الذي يجب أن يبنى على معرفة المراجع

بالعميل والخبرة الماضية للمراجع في هذا الشأن، وما إذا كان يتم استخدام أقل من 100% حتى يمكن الدفاع بوضوح عن الافتراض. نفترض في مثالنا استخدام 50% للمغالاة، 100% للتدنية.

خطر القبول غير الصحيح للمجتمع: وهو أمراً تقديرياً للمراجع، ونفترض في مثالنا أنه يبلغ 5%.

القيمة المسجلة للمجتمع: يتم الحصول على قيمة المجتمع بالجنيه من دفاتر العميل. ونفترض في مثالنا أنها 5 مليون جنيه.

تقدير معدل الاستثناء بالمجتمع: عادة ما يتم تقدير معدل الاستثناء بالمجتمع في معاينة الوحدة النقدية بالصفر، حيث أن ذلك يعد أكثر ملائمة عند استخدام معاينة الوحدة النقدية في حالة عدم وجود تحريفات متوقعة أو وجودها ولكن بقدر ضئيل. وفي حالة توقع التحريفات، يتم تقدير القيمة الإجمالية للتحريفات المتوقعة بالمجتمع بالجنيه، وبعد ذلك يتم التعبير عنها كنسبة من القيمة المسجلة بالمجتمع. ونفترض في مثالنا الحالي أن قيمة التحريفات الخاصة بالمغالاة يتوقع أن تكون 20.000 جنيه، وهذا يعادل 0.4% كمعدل للاستثناء. وحتى يتم استخدام التحفظ سيتم استخدام 0.5% كمعدل للاستثناء المتوقع.

ونلخص ما سبق من افتراضات على النحو التالي:

التحريف المحتمل أو المقبول (نفس الرقم للأعلى والأدنى)	100.000جنيه
النسبة المتوسطة لافتراض التحريف (مغالاة)	%50
النسبة المتوسطة لافتراض التحريف (تدنية)	%100
خطر القبول غير الصحيح للمجتمع	%5
القيمة المسجلة لحسابات المدينين	5 مليون جنيه
التحريف المقدر في حسابات المدينين	20.000جنيه

ويتم حساب حجم العينة كما يلي:

	الحد الأعلى	الحد الأدنى
التحريف المحتمل أو المقبول النسبة المتوسطة لافتراض التحريف	100.000 ÷ 0.5	100.000 ÷ 1
القيمة المسجلة للمجتمع	200.000 ÷ 5.000.000	100.000 ÷ 5.000.000
معدل الاستثناء المحتمل	%4	%2
معدل الاستثناء المقدر للمجتمع	%0.5	صفر
حجم العينة من جداول معاينة الصفات (جدول 5% مع تلاقي معدل الاستثناء المقبول مع معدل الاستثناء المقدر بالمجتمع).	117	149

ونظراً لأخذ عينة واحدة لكل من المغالاة والتدنية، سيتم استخدام العينة ذات الحجم المحسوب الأكبر منهما، وهي في هذه الحالة 149 عنصر. وعندما يهتم المراجع بالاكتشاف غير المتوقع لتحريف ما، الأمر الذي قد يسبب رفض المجتمع، فيمكن أن يحمي نفسه ضد ذلك عن طريق زيادة حجم العينة على نحو تحكمي لأكبر من القيمة المحددة بالجداول. على سبيل المثال قد يستخدم المراجع حجم العينة من 200 عنصر بدلاً من 149.

استخدامات المراجعة لمعاينة الوحدة النقدية:

يعطي المراجعون أهمية كبيرة لاستخدام معاينة الوحدة النقدية لأربعة أسباب على الأقل. أولاً، أنها تعمل على نحو تلقائي على زيادة احتمال اختيار عناصر الجنيهات الأكبر من المجتمع الذي يتم مراجعته. ويقوم المراجعون بممارسة تتعلق بالتركيز على هذه العناصر لأنها تمثل بوجه عام خطر أكبر للتحريفات ذات الأهمية النسبية. ويمكن أيضاً استخدام المعاينة الطبقية لتحقيق هذا الهدف، ولكن عادة ما تكون معاينة الوحدة النقدية أسهل في التطبيق.

ثانياً، تتميز معاينة الوحدة النقدية في أنها تخفض من تكلفة تنفيذ اختبارات المراجعة لأن العديد من عناصر المجتمع يتم اختبارها في وقت واحد. فمثلاً إذا كان عنصر كبير واحد يشكل 10% من إجمالي القيمة المسجلة بالمجتمع بالجنيهات ويبلغ حجم العينة 100 فإن استخدام طريقة الاختيار الاحتمالي المتناسب مع الحجم سينتج عنه التوصل تقريباً إلى 10% من عناصر العينة من هذا العنصر الكبير بالمجتمع. ومن الطبيعي يحتاج هذا العنصر إلى المراجعة لمرة واحدة، فقط، ولكنه يعد كما لو كان عينة مكونة من 10 عناصر. فإذا كان بهذا العنصر تحريف، فيجب أن يتم اعتبار ذلك بمثابة 10 تحريفات. ويمكن استبعاد عناصر المجتمع الكبيرة من مجتمع العينة ومراجعتها بنسبة 100% وتقييمها بشكل منفصل إذا رغب المراجع في ذلك.

ثالثاً، يعد استخدام معاينة الوحدة النقدية ملائماً لسهولة تطبيقها، حيث يمكن تقييم تلك المعاينة من خلال تطبيق جداول بسيطة. وبالتالي فإنه من السهل تعليم والإشراف على استخدام أساليب معاينة الوحدة النقدية. وتستخدم مكاتب المراجعة التي تقوم بالاستخدام المكثف لمعاينة الوحدة النقدية برامج الحاسب الآلي أو جداول خاصة تبسط تحديد وتقييم حجم العينة على نحو أكثر مما تم توضيحه هنا.

وأخيراً، توفر معاينة الوحدة النقدية استنتاجاً إحصائياً لا يتم من خلال الأساليب غير الإحصائية. ويرى العديد من المراجعين أن المعاينة الإحصائية تعاونهم على التوصل إلى استنتاجات أفضل ويمكن الدفاع عنها بشكل أقوى.

الفصل السادس

فحص القوائم المالية المرحلية (الدورية)

يختص هذا الفصل بمناقشة مشاكل فحص القوائم المالية المرحلية (الدورية) Interim Financial Statement وذلك من خلال دراسة مفهوم القوائم المالية المرحلية وأهدافها وأهميتها والحاجة إلى فحص تلك القوائم، وضرورة إلمام مراجع الحسابات بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبى للقوائم المالية المرحلية، وأخيراً التعرض للإطار المهنى لفحص القوائم المالية المرحلية من منظور معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولى للمحاسبين IFAC، ومعايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الإقتصاد والتجارة الخارجية رقم 625 لسنة 2000 وكذلك الإصدارات المهنية الأمريكية الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA وذلك من ناحية مفهوم الفحص والهدف منه ومعاييره وإجراءاته والتقرير عنه.

1- مفهوم القوائم المالية المرحلية وأهدافها وأهميتها

القوائم المالية المرحلية هى قوائم وتقارير مالية يتم إعدادها عن فترات زمنية تقل عن سنة مالية. وقد تكون تلك الفترة شهر أو ثلاثة شهور أو ستة شهور. ويطلق على تلك القوائم المالية المرحلية قوائم مالية دورية أى تعد بصفة دورية خلال السنة المالية، ويطلق عليها أيضاً قوائم مالية فترية، حيث يتم إعدادها على فترات تقل كل فترة عن سنة مالية وغالباً ما تعد تلك القوائم وتنشر كل ثلاثة شهور أى ربع سنوية.

وقد ظهرت الحاجة إلى إعداد قوائم مالية على فترات زمنية تقل عن سنة مالية بهدف توفير معلومات محاسبية فورية وفى الوقت المناسب وبصورة مستمرة وعلى مدار السنة لمستخدمى القوائم المالية خاصة المتعاملين فى بورصة الأوراق المالية، وذلك حتى يتمكن مستخدمى القوائم المالية فى الوقوف على مدى تقدم المشروع بإستمرار وتقييم أداء إدارة المشروع بصفة مستمرة.

وتتمثل القوائم المالية المرحلية فى إعداد قائمة دخل عن الفترة لتبين نـتيجة أعمال المشروع عن تلك الفترة، وإعداد قائمة للمركز المالى فى نهاية الفترة، كما يمكن إعداد قائمة للتدفقات النقدية تبين حركة المقبوضات النقدية أو المدفوعات النقدية خلال الفترة.

ومـن المـتعارف عليه أن القوائم المالية المرحلية كوسيلة للإفصاح عـن المعـلومات عـن فترة معينة يتم إعدادها بصورة وبشكل مناظر للقوائم الماليـة السـنوية ووفقاً لنفس المبادئ المحاسبية المطبقة عند إعداد ونشر القوائـم المالية السنوية بغرض تحقيق الإتساق **Consistency** بين القوائم المالية المرحلية والقوائم المالية السنوية.

ومـن ناحيـة أخرى فإن توفير معلومات على فترات متقاربة يساعد المسـتثمرين عـلى تخفيـض درجة عدم التأكد عند التنبؤ بالأرباح المتوقعة وعـائد السـهم، بالإضافة إلى إمكانية الاعتماد على تلك المعلومات فى إتخاذ قرارات الاستثمار والإئتمان.

ولاشك أن توفير معلومات ملائمة وكافية وبصفة دورية وعلى فترات مـتقاربة لمسـاعدة مسـتخدمى القوائم المالية خاصة المتعاملين فى بورصة الأوراق الماليـة لأغـراض إتخـاذ القـرارات يتطـلب ضرورة مراجعة تلك المعلومات بواسطة مراجع حسابات مستقل حتى يصبح بالإمكان الاعتماد على تـلك القوائـم المرحـلية فى إتخاذ القرارات، وتزيد درجة الثقة فيها خاصة بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة.

وتجدر الإشارة إلى أن الاهتمام بإعداد ونشر القوائم المالية المرحلية فى مصـر قد بدأ منذ بداية التسعينيات بسبب تضاؤل دور القطاع الخاص فى النشـاط الإقتصادى وعدم وجود سوق منظم للأوراق المالية قبل التسعينيات، كمـا أن النظام المحاسبى الموحد المطبق على شركات قطاع الأعمال العام لم يعـطى أى أهميـة لإعـداد القوائم المالية المرحلية، ولكن اعتباراً من بداية التسـعينات شـهدت بيـئة الممارسـة المهنية فى مصر العديد من التغيرات الإقتصادية والسياسية والإجتماعية. ومن أهم هذه المتغيرات، توجه الإقتصاد

المصـــرى تدريجياً نحو إقتصاد السوق، والسير بنجاح فى برنامج خصخصة وحـــدات قطـــاع الأعمال العام، وتحرير التجارة الخارجية، وتحفيز الإستثمار الأجنبى، ونمو دور القطاع الخاص، وتنشيط سوق الأوراق المالية. وقد واكب تـــلك التطورات الإقتصادية فى مصر صدور العديد من التشريعات، من أهمها قـــانون قطاع الأعمال العام رقم 203 لسنة 1991، وقانون سوق رأس المال رقـــم 95 لسنة 1992، وقانون حوافز الإستثمار رقم 8 لسنة 1997، وقانون البيئة رقم 4 لسنة 1994، وقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، هذا بالإضافة إلى العديد من التشريعات التى ما زالت محل البحث والدراسة.

وقـــد تـــرتب على هذه التطورات الجديدة فى مصر ظهور طلب على القوائم المالية المرحلية من جانب مستخدمى القوائم المالية خاصة المتعاملين فى سوق الأوراق المالية تقدم لها معلومات على فترات متقاربة تساعدهم فى ترشـــيد قـــرارتهم، خاصـــة قرارات توجيه الإستثمارات وتحديد أسعار تبادل الأوراق الماليـــة، كما أن توسيع قاعدة الملكية فى شركات قطاع الأعمال العام وتشـــجيع الإســـتثمار الخاص يتطلب ضرورة توفير معلومات دقيقة والإفصاح الدقيـــق عـــن كل ما يتعلق بالإستثمار على فترات دورية متقاربة مع ضرورة تدعيم عملية مراجعة أو فحص تلك المعلومات لتدعيم الثقة فيها وزيادة درجة الاعتماد عليها.

2- الحاجة لفحص القوائم المالية المرحلية

ترتبط ـحاجة إلى فحص القوائم المالية المرحلية بالعوامل التالية :

1/2 طـــلب مستخدمى تلك القوائم والذين يرون أن الإفصاح المحاسبى فى القوائـــم الماليـــة المرحـــلية يوفر معلومات ملائمة وكافية لأغراض إتخاذ القرارات، وحتى يمكن الاعتماد على تلك المعلومات الواردة فى القوائم المالية المرحـــلية، فإنه لابد من أن يتم فحصها بواسطة مراجع حسابات مستقل على أســـاس أن ذلـــك يحقـــق قيمة مضافة لمحتوى المعلومات الواردة فى القوائم المالية المرحلية.

2/2 صدور قانون سوق رأس المال رقم 95 لسنة 92 ولائحته التنفيذية والذى تطلب من الشركات الخاضعة لهذا القانون ضرورة إعداد ونشر قوائم مالية مرحلية، بالإضافة إلى ضرورة فحصها بواسطة مراجع حسابات مستقل وذلك وفقاً للمادة رقم 6 من هذا القانون والتى تنص على ما يلى :

على كل شركة طرحت أوراقاً مالية لها فى إكتتاب عام أن تقدم على مسئوليتها إلى الهيئة (الهيئة العامة لسوق المال) تقارير نصف سنوية عن نشاطها ونتائج أعمالها على أن تتضمن هذه التقارير البيانات التى تفصح عن المركز المالى الصحيح.

وتعد الميزانية وغيرها من القوائم المالية للشركة طبقاً للمعايير المحاسبية ولقواعد المراجعة التى تحددها أو تحيل إليها اللائحة التنفيذية. وتخطر الهيئة بالميزانية وبالقوائم المالية وتقريرى مجلس الإدارة ومراقب الحسابات عنها قبل شهر من التاريخ المحدد لإنعقاد الجمعية العامة.

وللهيئة فحص الوثائق المشار إليها فى الفقرات السابقة أو تكليف جهة متخصصة بهذا الفحص، وتبلغ الهيئة الشركة بملاحظاتها، وتطلب إعادة النظر فى هذه الوثائق بما يتفق ونتائج الفحص، فإذا لم تستجيب الشركة لذلك إلتزمت بنفقات نشر الهيئة لملاحظاتها والتعديلات التى طلبتها، ويتم النشر على الوجه المبين بالفقرة التالية.

ويجب على الشركة نشر ملخص وافى للتقارير النصف سنوية والقوائم المالية السنوية فى صحيفتين يوميتين صباحيتين واسعتى الإنتشار إحداهما على الأقل باللغة العربية.

كما يجب على كل شركة تواجه ظروفاً جوهرية تؤثر على نشاطها أو فى مركزها المالى أن تفصح عن ذلك فوراً وأن تنشر عنه ملخصاً وافياً فى صحيفتين يوميتين واسعتى الإنتشار إحداهما على الأقل باللغة العربية.

كمـــا نصـــت المادة رقم (7) من القانون 95 لسنة 92 بإصدار قانون سوق رأس المال على أنه يجب على الشركة ومراقب حساباتها موافاة الهيئة بمـــا تطلـــبه مـــن بيانات ووثائق للتحقق من صحة البيانات الواردة بنشرات الإكتتاب والتقارير الدورية والبيانات والقوائم المالية للشركة.

وتـــنص المـــادة 179 على أنه يجب على صناديق الإستثمار المنشأة وفقاً للقانون رقم 95 لسنة 92 بإصدار سوق رأس المال موافاة الهيئة (هيئة سوق المال) بتقارير نصف سنوية عن نشاط الصندوق ونتائج أعماله على أن تتضـــمن الـــبيانات الـــتى تفصح عن المركز المالى الصحيح له وفقاً لقواعد الإفصـــاح الواردة بالملحق رقم (2) بهذا القانون على أن تعتمد هذه التقارير من مراقبى حسابات الصندوق.

وتجدر الإشارة إلى الهيئة العامة لسوق المال اعتبارا من عام 1996 ألـــزمت الشـــركات التى تتداول أسهمها فى البورصة بإعداد قوائم مالية ربع ســـنوية عـــن نتائج أعمالها ومركزها المالى وتقديمها إلى بورصتى الأوراق الماليـــة بالقاهـــرة والإسكندرية مرفقاً بها تقرير مراجع حسابات مستقل عن فحـــص تـــلك القوائم، واعتباراً من عام 1997 أصبحت البنوك ملتزمة أيضاً بإعداد ونشر قوائم مالية ربع سنوية بدلا من نصف سنوية.

3/2 صـــدور قانون قطاع الأعمال العام رقم 203 لسنة 1991 والذى ألزم الشركات التابعة والتى تأخذ شكل الشركات المساهمة بإعداد ونشر قوائم ماليـــة مرحلية (كل ثلاثة شهور) وتعرض تلك القوائم على مجالس إدارات الشـــركات القابضة لأغراض الرقابة ومتابعة الشركات القابضة لأداء الشركات الـــتابعة، وفى نفـــس الوقت لخدمة متطلبات بورصة الأوراق المالية بالنسبة للشركات التابعة المقيدة بالبورصة والتى تتداول أسهمها فى بورصة الأوراق المالية.

ويتطلب القانون رقم 203 لسنة 1991 من مراجع الحسابات (الجهاز المركزى للمحاسبات) المصادقة على تلك القوائم أى فحص تلك القوائم وإعداد تقرير بنتيجة هذا الفحص.

أى أن قانون قطاع الأعمال العام رقم 203 لسنة 1991 ألزم الشركات الخاضعة له بإعداد قوائم مالية ربع سنوية (مرحلية) مع ضرورة مقارنة هذه القوائم مع الفترات المماثلة فى السنة السابقة وأن يصادق عليها الجهاز المركزى للمحاسبات.

4/2 على الرغم من قيام الإدارة بإعداد ونشر القوائم المالية المرحلية بصورة وبشكل مناظر للقوائم المالية السنوية وبما يتفق مع معايير المحاسبة المصرية والدولية والقوانين واللوائح الخاضعة لها المنشأة، إلا أن الإدارة تحتاج إلى ضرورة فحص تلك القوائم المالية من جانب مراجع الحسابات الخارجى المستقل لتدعيم ثقة المساهمين فى صدق الإدارة فى إعداد ونشر القوائم المالية الدورية، وفى نفس الوقت يدعم ثقة جهات الرقابة الخارجية مثل هيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية فى كفاءة أداء الإدارة لوظائفها، وفى نفس الوقت يزيد هذا الفحص من درجة إعتماد الإدارة على المعلومات الواردة فى القوائم المالية المرحلية فى أداء وظائفها من تخطيط ورقابة ومتابعة الأداء وإتحاد القرارات.

5/2 يحتاج المقرضون (بنوك أو حملة السندات) إلى القوائم المالية المرحلية وحتى تزيد ثقتهم فى تلك القوائم ويمكنهم الاعتماد عليها فى توقع مدى قدرة الشركة على سداد إلتزاماتها وعلى متابعة الأداء المالى والإقتصادى للشركة بصفة دورية على مدار السنة فإنه يجب فحص تلك القوائم بمعرفة مراجع حسابات خارجى مستقل.

6/2 يحتاج محللو الإستثمار إلى تحليل القوائم المالية المرحلية لأغراض عقد مقارنات بين الفترات المرحلية المختلفة للوصول إلى مؤشرات معينة وإبداء النصح لمتخذى قرارات الإستثمار أو للمقرضين، ولا يمكن للمحللين الماليين الاعتماد على تلك القوائم إلا إذا تم فحصها بمعرفة مراجع حسابات خارجى مستقل.

7/2 يحتاج حملة الأسهم إلى القوائم المالية المرحلية للتنبؤ بقيمة السهم المتوقعة وعائد السهم وتزيد درجة إعتمادهم على تلك القوائم المرحلية لو تم فحصها عن طريق مراجع حسابات خارجى مستقل.

8/2 يتم فحص القوائم المالية المرحلية إلتزاماً بمعايير المراجعة الدولية، حيث نص القانون رقم 95 لسنة 92 بإصدار قانون سوق رأس المال ولائحته التنفيذية فى المادة رقم 58 على مراجعة حسابات الشركة الخاضعة لهذا القانون وفقا لمعايير المراجعة الدولية والتى تتطلب ضرورة إجراء فحص للقوائم المالية المرحلية[1].

9/2 يتم فحص القوائم المالية المرحلية أيضاً إلتزاماً بمعيار المراجعة المصرى رقم 240 عن مهام الفحص المحدود للقوائم المالية.

3- ضرورة إلمام مراجع الحسابات بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبى للقوائم المالية المرحلية

من الضرورى المام مراجع الحسابات بالجوانب المحاسبية المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبى للقوائم المالية المرحلية وذلك حتى يستطيع القيام بإجراءات فحص تلك القوائم بصورة مرضية تتمشى مع المعايير المهنية. وقد حدد مجلس مبادئ المحاسبة المالية APB فى الولايات المتحدة الأمريكية اسس القياس والإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية المرحلية[2].

ويتطلب ذلك ضرورة دراسة النقاط التالية :

أ- علاقة الفترة المرحلية بالسنة المالية.

ب- الاعتراف بالإيراد.

جـ- التكاليف المباشرة المرتبطة بالإيراد.

د- المصروفات والأعباء الأخرى.

هـ- الإلتزامات الشرطية.

و- مخصص الضرائب.

ز- التغيرات المحاسبية.

حـ- الإفصاح عن المعلومات فى القوائم المالية المرحلية.

---

(1) IFAC, ISA, No. 910 (1994).
(2) FASB, Opinion No. 28 (1992)

أ- علاقة الفترة المرحلية بالسنة المالية

يتم تحديد علاقة الفترة المرحلية المؤقتة بالسنة المالية فى ضوء مدخلين لإعداد ونشر القوائم المالية المرحلية وهما مدخل إستقلال الفترة المرحلية عن السنة المالية، ومدخل تكامل الفترة المرحلية مع السنة المالية.

أ/1 مدخل إستقلال الفترة المرحلية عن السنة المالية :

وفقاً لهذا المدخل تعتبر كل فترة دورية أو مرحلية (عادة ثلاثة شهور) كما لو كانت فترة مالية مستقلة بذاتها، مثل السنة المالية التى يفترض استقلالها عن السنوات المالية الأخرى. وفى هذه الحالة سيكون لكل فترة مرحلية قوائمها المالية الخاصة بها (قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة المركز المالى). ويتم تحديد نتيجة أعمال كل فترة بنفس الأسس المستخدمة فى تحديد نتيجة الأعمال عن السنة المالية مثل تطبيق أساس الاستحقاق والحيطة والحذر وتقدير المخصصات وغيرها من التقديرات المحاسبية.

أ/2 مدخل تكامل الفترة المرحلية مع السنة المالية :

وفقاً لهذا المدخل تعتبر كل فترة مرحلية جزء مكمل للسنة المالية بمعنى أن الفترات المحاسبية المرحلية تتكامل مع بعضها البعض لتكون السنة المالية، وفى ضوء ذلك تتحدد المصروفات والإيرادات المستحقة، وكذلك المخصصات التى ينظر إليها فى نهاية الفترة المرحلية على إنها جزء من كل، بمعنى أن المخصص يعكس نصيب الفترة المرحلية من مخصص السنة ككل.

ويؤيد هذا المدخل الرأى رقم 28 الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة فى الولايات المتحدة الأمريكية وكذلك التفسير رقم 18 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB والذى ينظر للفترة المرحلية كجزء من السنة المالية.

ومن ناحية أخرى فإن معايير المحاسبة الدولية وكذلك معايير المحاسبة المصرية الصادر بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية تؤيد هذا المدخل.

ب- الاعتراف بالإيـراد

يتم الاعتراف بإيراد كل فترة مرحلية بإستخدام نفس الأسس المحاسبية المســتخدمة عند الاعتراف بالإيراد بغرض إعداد القوائم المالية السنوية أى بتمام عملية البيع أو بتمام أداء الخدمة.

وفى حالة وجود بعض التقلبات الموسمية فى الإيرادات بسبب طبيعة النشـــاط مــثل الميــاه الغازية والمنتجات الزراعية، فإنه قد يترتب على ذلك إخــتلافات جوهــرية فى إيــرادات فترة مرحلية معينة عن فترة أخرى نتيجة الاعتراف بالإيراد فى الفترة التى تحقق فيها. ويتم الإفصاح عن إيرادات السنة المالية كرقم إجمالى فى قائمة الدخل عن السنة المالية.

جـ- التكاليف المباشرة المرتبطة بالإيراد

وفقــاً للرأى المحاسبى رقم 28 الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة المالية يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة كل فترة مرحلية، وكذلك تحديد قيمة مخزون آخر الفترة بإستخدام نفس الأسس المستخدمة فى نهاية السنة المالية مع أخذ ما يلى فى الاعتبار :

جـــ/1 إذا إتــبعت الشركة طريقة نسبة مجمل الربح فى تحديد تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة المرحلية وكذلك تكلفة المخزون فى نهاية الفترة فإنـــه يجــب الإفصــاح عن ذلك فى القوائم المالية المرحلية مع الإشارة إلى إحتمال وجود فروق متوقعة عن قيمة المخزون الفعلى آخر العام.

مثـــال

تتــبع شـــركة " الياســمين " طريقة نسبة مجمل الربح لتحديد تكلفة المخــزون فى نهايـــة كــل فــترة مرحلية وقد كان مخزون 2006/1/1 مبلغ 390000 جــنيه وصافى مشتريات البضاعة فى الربع الأول من السنة المالية مبــلغ 510000 جنيه، وصافى مبيعات البضاعة فى الربع الأول مليون جنيه وكـــانت نســبة مجمل الربح الى المبيعات 20% فإن تكلفة البضاعة المباعة خلال الربع الأول وقيمة مخزون نهاية الربع الأول تتحدد على النحو التالى :

	جنيـــــه	
مخزون 2006/1/1	390000	
يضـــاف		
صافى مشتريات الربع الأول	510000	
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	900000	
يطــرح		
تكلفة البضاعة المباعة	(800000)	– 1000000×80%
مخزون نهاية الربع الأول	1000000	

جـــ/2 إذا كانت الشركة تتبع طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل فى تحديـد قيمـة المخـزون فى نهايـة كل فترة مرحلية، فإنه يجب تطبيق تلك الطـريقة بـنفس طريقة تطبيقها فى نهاية السنة المالية مع ملاحظة أنه يتم الاعـتراف بالخسـائر الناتجة عن إنخفاض سعر السوق للمخزون فى نهاية الفـترة المرحلية طالما أن الانخفاض فى سعر السوق إنخفاض مستمر وليس إنخفـاض مؤقـت، وإذا ارتفـع سعر السوق فى فترة مرحلية تالية فإنه يتم الاعـتراف بالأربـاح الـناتجة عن ارتفاع سعر السوق عن التكلفة فى نهاية الفـترة المرحـلية وذلـك فى حدود الخسائر التى تم الاعتراف بها فى فترات مرحلية سابقة من السنة.

مثـال

فيما يلى بيان بتكلفة المخزون وسعر السوق فى نهاية كل ربع سنة.

	التكلفـــة	سعر الســوق
نهاية الربع الأول	50000	53000
نهاية الربع الثانى	140000	130000
نهاية الربع الثالث	80000	110000
نهاية الربع الرابع	120000	125000

فى هـذه الحالـة يـتم تقييم المخزون فى نهاية الربع الأول بالتكلفة وقيمـتها 50000 جـنيه لانها الأقل ويتم حساب تكلفة البضاعة المباعة بناءاً عـلى ذلـك. ويظهر المخزون فى قائمة المركز المالى فى نهاية الربع الأول بالتكلفة وقيمتها 50000 جنيه.

ويـتم الاعـتراف بخسائر هبوط أسعار هبوط أسعار مخزون قيمتها 10000 جـنيه فى نهايـة الربع الثانى والتى تمثل الفرق بين التكلفة وسعر السـوق وذلك نتيجة إنخفاض سعر السوق ويتم إجراء قيد التسوية الآتى فى نهاية الربع الثانى.

10000 من حـ / خسائر هبوط أسعار مخزون

10000 الى حـ / مخصص هبوط أسعار مخزون

ويظهر المخزون فى قائمة المركز المالى فى نهاية الربع الثانى بمبلغ 130000 جـنيه (عبارة عن تكلفة المخزون وقيمته 140000 جنيه مطروحا مـنها مبلغ 10000 جنيه قيمة مخصص هبوط أسعار مخزون على أن تظهر خسـائر هـبوط أسـعار المخزون وقيمتها 10000 جنيه فى قائمة الدخل عن الربع الثانى.

وفى نهايـة الربع الثالث يزيد سعر السوق عن تكلفة المخزون بمبلغ 30000 جـنيه وفى هـذه الحالـة لا يتم الاعتراف بتلك الأرباح إلا فى حدود الخسـائر التى تم الاعتراف بها فى نهاية الربع الثانى وقيمتها 10000 جنيه. ويكون القيد فى نهاية الربع الثالث :

10000 من حـ/ مخصص هبوط أسعار مخزون

10000 إلى حـ/ الأرباح والخسائر

ويظهر المخزون فى قائمة المركز المالى فى نهاية الربع الثالث بمبلغ 80000 جـنيه عـلى أن يـدرج التخفيض فى المخصص ضمن الإيرادات فى قائمة الدخل عن الربع الثالث. وفى نهاية الربع الرابع يظهر المخزون بالتكلفة (120000 جنيه) لأنها الأقل.

جـــ/3 إذا كـــان لدى الشركة نظام للتكاليف المعيارية فإنه يتم تحديد تكـــلفة البضـــاعة المـــباعة وتكـــلفة المخزون وكذلك الإفصاح عن إنحرافات التكاليف فى نهاية كل فترة مرحلية بنفس الطريقة المستخدمة فى نهاية السنة المالية.

د- المصروفات والاعباء الاخرى

لا ترتـــبط تلك المصروفات ارتباط مباشر بإيراد الفترة المرحلية مثل الإيجار والتأمين ومصاريف الصيانة وغيرها.

وتـــتحمل الفـــترة المرحـــلية وحدها بالمصروفات التى حدثت فى تلك الفـــترة إذا لـــم تستفد منها فترات أخرى، أما إذا استفادت العديد من الفترات مـــنها فيـــتم تحديـــد نصـــيب الفترة المرحلية منها بإستخدام الأساس الزمنى أو على أساس المنفعة التى استفادت منها الفترة.

ومن ناحية أخرى فإن الخسائر الرأسمالية الناتجة عن الاستغناء عن الأصـــول طويـــلة الأجل يتم تحميلها على الفترة التى يتم فيها الاستغناء عن الأصل.

ويجـــب ألا تـــتعارض أسس توزيع المصروفات والأعباء الأخرى بين الفـــترات المرحلية مع الأساس المستخدم فى تحديد نصيب السنة المالية ككل من تلك المصاريف عند إعداد القوائم المالية السنوية.

وتجدر الإشارة إلى قيود إقفال المصروفات والإيرادات لا يتم إجرائها إلا فى نهايـــة الســـنة المالية، فى حين يتم إجراء قيود التسوية فى نهاية كل فـــترة مرحلية لأن ذلك سيؤدى إلى نفس الأثر لو تم إجراء قيود التسوية فى نهاية السنة المالية.

هـ- الإلتزامات الشرطية

هى إلـــتزامات مـــتوقع سدادها فى المستقبل بناءاً على حدوث حدث معيـــن مـــثل القضـــايا المرفوعة على الشركة ولم يتم الحكم فيها حتى نهاية الفترة المرحلية.

ويتم الإفصاح عن تلك الإلتزامات الشرطية فى نهاية كل فترة مرحلية بنفس الأسس المستخدمة فى الإفصاح عنها فى القوائم المالية السنوية.

و- *الضرائب على الدخل*

عـادة مـا يتحدد وعاء الضريبة على الدخل فى نهاية السنة المالية، ولكـن عـند إعـداد القوائـم الماليـة المرحلية فإن تحديد الوعاء الضريبى والضـريبة عـلى الدخل تعتبر عملية معقدة فى بعض الأحيان، وتتحدد أعباء الضريبة على الدخل لكل فترة مرحلية عن طريقة حساب الضريبة على الدخل حـتى نهاية الفترة المرحلية الحالية ثم يتم إستبعاد الضريبة على الدخل التى تخص الفترات المرحلية السابقة.

مثـــال

إذا كـانت الأربـاح الخاضـعة للضـريبة حـتى نهاية الربع الثالث 2000000 جنيه ومعدل الضرائب 40% وكان قد تم تقدير ضريبة على الدخل فى الـربع الأول قيمـته 300000 جـنيه وفى الـربع الثانى 350000 جنيه وتتحدد ضريبة الدخل للربع الثالث على النحو التالى :

[350000 + 300000] - %40 × 2000000

800000 – 650000 = 150000 جنيه

عـلى أن يظهـر رصـيد مخصـص الضرائب (الضرائب المستحقة) فى قائمة المركز المالى فى نهاية الربع الثالث بمبلغ 800000 جنيه.

ويلاحظ أنه فى حالة وجود خسائر محققة فى فترة مرحلية سابقة لابد من أخذ الوفورات الضريبية الناتجة عن تلك الخسائر فى الاعتبار عند حساب الضريبة على الدخل فى الفترة المرحلية الحالية.

مثـــال

حققت شركة الرزق لتجارة السيارات (شركة مساهمة مصرية) صافى ربـح قـدره 100000 جـنيه عن السنة المالية المنتهية فى 2005/12/31 موزعة على الفترات المرحلية على النحو التالى:

	جنيـــــــــه	
الربع الأول	(20000)	خسارة
الربع الثانى	50000	ربــــح
الربع الثالث	40000	ربــــح
الربع الرابع	30000	ربــــح
	100000	

ويبلغ معدل الضريبة على أرباح شركات الأموال 20%.

وتتحدد ضريبة الدخل المستحقة لكل فترة مرحلية على النحو التالى :

الفـــــــترة	صافى ربح كل ربع	صافى الربح المتراكم	معدل الضريبة	الضريبة المستحقة لكل ربع	الضريبة المستحقة حتى نهاية الربع
الربع الأول	(20000)	(-20000)	%20	(4000)	(4000)
الربع الثانى	50000	30000	%20	10000	6000
الربع الثالث	40000	70000	%20	8000	14000
الربع الرابع	30000	100000	%20	6000	20000
	100000			20000	

يتضـــح ممـــا سبق أنه لا توجد ضريبة دخل مستحقة فى نهاية الربع الأول وتبـــلغ الضريبة المستحقة على الدخل حتى نهاية الربع الثانى 10000 جنيه ولابد من أن يطرح منها الوفورات الضريبية على الخسائر المحققة فى الـــربع الأول وقيمـــتها 4000 جنيه لتصبح ضريبة الدخل المستحقة فى نهاية الربع الثانى 6000 جنيه ويكون القيد فى نهاية الربع الثانى.

6000 من حـــ / ضريبة الدخل

6000 إلى حـــ / ضريبة دخل مستحقة

أو إلى حـــ / مخصص ضرائب

ويـــتم طـــرح مبـــلغ 6000 جـــنيه مـــن صافى الربح قبل الضريبة فى الـــربع الـــثانى على أن يظهر رصيد مخصص الضرائب فى قائمة المركز المالى فى نهاية الربع الثانى بمبلغ 6000 جنيه.

ويتم إحتساب ضريبة الدخل فى نهاية الربع الثالث على النحو التالى :

	جنيــه
70000 جنيه × 20%	14000
يطـــرح :	
ضريبة الدخل المقدرة فى الربع الأول والثانى	(6000)
	8000

ويتم تسجيلها فى نهاية الربع الثالث بالقيد الآتى :

8000 من حـــ / ضريبة الدخل

8000 إلى حـــ / مخصص الضرائب

أو إلى حـــ / ضرائب دخل مستحقة

ويتم طرح مبلغ 8000 جنيه من صافى الربح قبل الضريبة فى قائمة الدخل عن الربع الثالث، على أن يظهر رصيد مخصص الضرائب فى قائمة المركز المالى فى نهاية الربع الثالث بمبلغ 14000 جنيه.

ويتم إحتساب ضريبة الدخل عن الربع الرابع والأخير على النحو التالى:

	جنيــــــه
100000 جنيه × 20%	20000
يطـــرح :	
ضريبة الدخل المقدرة فى الربع الأول والثانى والثالث	
6000 + 8000=	14000
	6000

ويتم تسجيلها فى نهاية الربع الرابع بالقيد الآتى :

6000 من حـــ / ضريبة الدخل

6000 إلى حـــ / مخصص الضرائب

أو إلى حـــ / ضرائب دخل مستحقة

وتجـدر الإشارة إلى أن إجمالي قيمة ضرائب الدخل التى تم تحميلها عـلى الفـترات المرحلية الأربع خلال السنة المالية تبلغ 20000 جنيه وهى تعادل قيمة الأرباح السنوية 100000 جنيه × معدل الضريبة 20%.

ز- التغيرات المحاسبية

إذا قامت إدارة الشركة بتغيير أساس محاسبى معين فى فترة مرحلية معيـنة، فإنه يجب تحديد الأثر التراكمى لهذا التغيير والإفصاح عنه فى الفترة المرحـلية التى تم فيها هذا التغيير عن طريق تعديل رصيد الأرباح المحتجزة بقيمة الأثر التراكمى الناتج عن تغيير أرباح الفترات المرحلية السابقة لتتمشى مع الأساس المحاسبى الجديد.

مثـال توضيحى

اشـترت شـركة "الياسـمين" الصناعية فى 2006/1/1 آلة تكلفتها 110000 جـنيه وقـدرت قيمـتها كخردة بعد 4 سنوات بمبلغ 10000 جنيه وقـررت الشـركة إهلاكها بطريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام وفى بداية الربع الثالث قررت الشركة تغيير طريقة الإهلاك إلى طريقة القسط الثابت وقد بـلغت إيرادات النشاط فى الفترات المرحلية الأولى والثانية والثالثة 300000 جـنيه و100000 جـنيه، و200000 جنيه على التوالى وأن تكلفة البضاعة المباعة 180000 جنيه، و70000 جنيه، و 160000 جنيه على التوالى وأن المصاريف العامة بدون الإهلاك كانت 30000 جنيه و15000 جنيه و20000 جـنيه على التوالى ورصيد الأرباح المحتجزة (المرحلة) فى 2006/1/1 مبلغ 750000 جنيه.

فى هـذه الحالة يكون إهلاك كل فترة مرحلية (ربع سنة) خلال سنة 2002 وفقاً للطريقة القديمة (طريقة مجموع أرقام سنوات)

$$= [\,110000 - 10000\,] \times \frac{4}{10} \times \frac{3}{12} = 10000$$ جنيه

وتظهر قوائم الدخل خلال الربع الأول والربع الثانى فى حالة إستخدام طريقة الإهلاك القديمة (مجموع أرقام سنوات الاستخدام) على النحو التالى:

	الربع الأول	الربع الثانى	الفترة من 2006/1/1 حتى 2006/6/30
إيرادات النشاط	300000	100000	400000
يطـــرح :			
تكلفة البضاعة المباعة	(180000)	(70000)	(250000)
مجمل الربح	120000	30000	150000
يطـــرح :			
المصاريف العامة	(30000)	(15000)	(45000)
الإهلاك	(10000)	(10000)	(20000)
صافى الربح	80000	5000	85000

وفى حالـة تغييـر طريقة الإهلاك إعتباراً من بداية الربع الثالث من طريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام إلى طريقة القسط الثابت فإنه لابد من تعديـل قائمـتى الدخـل عـن الربع الأول والثانى بإستخدام الطريقة الجديدة (طريقة القسط الثابت) حيث أن إهلاك كل فترة مرحلية (ربع سنة) بإستخدام الطريقة الجديدة (طريقة القسط الثابت) =

$$\frac{110000-10000}{4} = 25000 \times \frac{3}{12} = 6250$$ جنيه

وتظهـر قوائـم الدخـل المعدلة عن الربع الأول والربع الثانى على الصورة التالية:

	الربع الأول	الربع الثانى	الفترة من 2005/1/1 حتى2005/6/30
إيرادات النشاط	300000	100000	400000
يطـرح :			
تكلفة البضاعة المباعة	(180000)	(70000)	250000
مجمل الربح	120000	30000	150000
يطـــرح :			
المصاريف العامة	(30000)	(15000)	(45000)
الإهلاك	(6250)	(6250)	(12500)
صافى الربح	83750	8750	92500

وبعــد ذلــك يــتم إعداد قائمة الدخل للربع الثالث على أساس طريقة الإهلاك الجديدة (طريقة القسط الثابت).

قائمة الدخل عن الربع الثالث

من سنة 2006 والمنتهية فى 2006/9/30

	الفترة من 7/1 – 9/30	الفترة من 1/1 حتى 9/30
المبيعات	200000	600000
يطرح :		
تكلفة البضاعة المباعة	(160000)	(410000)
مجمل الربح	40000	190000
يطرح :		
المصاريف العامة	(20000)	(65000)
الإهلاك	(6250)	(18750)
صافى الربح	13750	106250

ويــتم تعديــل رصــيد الأربـــاح المحتجزة فى 2006/9/30 ليصبح على النحو التالى :

	جنيـــه
رصيد الأرباح المحتجزة فى 2006/7/1 (بداية الربع الثالث)	835000
يضـــاف :	
الأثر التراكمى نتيجة تغيير طريقة حساب الإهلاك فى الربع الثالث [12500 –20000]	7500
رصيد الأرباح المحتجزة فى 2006/9/30 بعد التعديل	842500

وقــد تحدد رصيد الأرباح المحتجزة فى 2006/7/1 وقيمته 835000 جــنيه فى (بدايـــة الـــربع الـــثالث) عـــن طـــريق إضافة أرباح الربع الأول والربع الثانى فى حالة إستخدام الطريقة القديمة إلى رصيد الأرباح المحتجزة فى 2006/1/1 [750000 + 80000 + 5000] .

ومن ناحية أخرى فإن الأثر التراكمى الناتج عن تغيير أرباح الفترات السابقة ليتمشى مع الطريقة الجديدة بلغ 7500 جنيه بالزيادة نتيجة نقص أرباح الفترات السابقة بسبب زيادة الإهلاك فى الطريقة القديمة، حيث بلغ إهلاك الربع الأول والثانى فى حالة إستخدام طريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام (الطريقة القديمة) 20000 جنيه (10000 جنيه × 2) فى حين أن مجموع الإهلاكات فى الربع الأول والثانى فى حالة إستخدام طريقة القسط الثابت (الطريقة الجديدة) 12500 جنيه (6250 ×2).

وتجدر الإشارة إلى أنه عند إعداد قائمة الدخل عن فترة مرحلية لابد من إعدادها بصورة مقارنة عن ذات الفترة من السنة المالية السابقة.

ح- الإفصاح عن المعلومات فى القوائم المرحلية

وفقاً للرأى المحاسبى رقم 28 الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة فإن القوائم المالية المرحلية يجب أن تفصح عن :

(أ) إجمالى الإيرادات من النشاط.

(ب) مخصص الضرائب.

(جـ) العناصر غير العادية.

(د) الأثر التراكمى الناتج عن التغيير فى الأسس المحاسبية إن وجد.

(هـ) صافى الربح من النشاط وصافى الربح الشامل.

(و) ربحية السهم.

(ز) التغييرات الموسمية الهامة فى الإيرادات والمصروفات.

(ح) الإلتزامات الشرطية.

(ط) التغييرات الهامة فى المركز المالى.

4- الإطار المهنى لفحص القوائم المالية المرحلية من منظور معايير المراجعة الدولية والمصرية

يعتبر فحص القوائم المالية المرحلية نوعاً من الخدمات غير التقليدية لمراجع الحسابات، ولهذا الفحص مفهوم وأهداف ومعايير وإجراءات وتقرير خاص به سنعرضها فى الصفحات التالية :

1/4- مفهوم فحص القوائم المالية المرحلية والهدف منه

هــناك إخــتلاف بيــن مراجعة القوائم المالية وفحص القوائم المالية فالمــراجعة تنتهى بالضرورة بإبداء الرأى الفنى فى القوائم المالية بناء على الأدلة والقرائن التى يجمعها مراجع الحسابات ويقوم بتقييمها للحكم على مدى كفايتها وملائمتها، فى حين أن كلمة فحص تعنى أداء بعض الإجراءات وليس كلها كإجراء بعض المطابقات أو الإستفسارات أو الفحص التحليلى على بعض وأهم مفردات القوائم المالية أو الحصول على معلومات ذات طبيعة خاصة تهم العميــل طالب الفحص، ولذلك لا ينتهى الفحص بإبداء رأى فنى محايد كما هو الحال فى فحص القوائم المالية المرحلية.

وقد بينت المعايير الدولية للمراجعة [1] الإختلاف بين مراجعة القوائم الماليــة الســنوية وفحــص القوائم المالية المرحلية. حيث أن عملية مراجعة القوائــم المالية السنوية توفر درجة عالية من التأكد، ولكن ليس تأكيداً مطلقاً (تــأكيد معقــول أو مناســب) بأن القوائم المالية محل المراجعة خالية من الــتحريفات الجوهرية، ويتم التعبير عن هذا إيجابياً فى فقرة الرأى فى تقرير مــراجع الحسابات بأن القوائم المالية تعبر بعدالة فى كافة جوانبها الهامة عن نــتيجة النشــاط عن السنة المالية المنتهية فى / / والمركز المالى فى / / حيــث لا يمكن للمراجع أن يعطى تأكيد مطلق بأن القوائم الماليــة خالية من التحريفات الجوهرية المعتمدة وغير المعتمدة وذلك بسبب الحاجــة إلى الحكــم الشخصــى أحيانــاً، أو إســتخدام الأساليب الإختيارية، وكذلــك محددات هيكل الرقابة الداخلية والنظام المحاسبى، كما أن أغلب الأدلة المتاحة لمراجع الحسابات أدلة مقنعة وليست حاسمة.

وفى مجــال فحــص القوائــم المالية المرحلية فإن مراجع الحسابات يعــطى تــأكيد متوســط بان القوائم المالية المرحلية محل الفحص خالية من الــتحريفات الجوهرية، ويتم التعبير عن ذلك فى صورة تأكيد سلبى وذلك من خــلال تحديــد ما إذا كانت القوائم المالية المرحلية تحتاج إلى عمل تعديلات

(1) IFAC. ISA. No. 120 (1994)

هامة أو مؤثرة عليها لكى تتمشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (معايير المحاسبة الدولية أو المحلية)، وفى ضوء القوانين واللوائح ذات الصلة بالمنشأة محل الفحص، أى أن هذا الفحص أقل شمولاً من عملية مراجعة القوائم المالية السنوية وأنه يعتمد على الاستفسار والفحص التحليلى فقط بشأن الإجراءات التى اتبعت فى إعداد القوائم المالية المرحلية ولن ينتهى بإبداء الرأى الفنى المحايد بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية المرحلية.

وترجع أهمية قيام مراجع الحسابات بفحص القوائم المالية المرحلية، وإعداد تقرير بنتيجة هذا الفحص إلى أن هذا الفحص يؤدى إلى دعم الثقة فى هذه القوائم فى تحقيقها لأهدافها، حيث يؤكد على التزام المنشآت فى هذه الحالة بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبى السليم فى تلك القوائم المالية غير السنوية ويترتب على قيام مراجع الحسابات بفحص هذه القوائم المرحلية زيادة منفعة المعلومات الواردة فى تلك القوائم المالية المرحلية (الدورية) بالنسبة لمستخدمى تلك القوائم، خاصة المتعاملين فى سوق الأوراق المالية، وتساعدهم على التنبؤ بإستمرار بالأرباح وعوائد الأسهم.

ونظراً لأهمية زيادة الإفصاح والشفافية بالنسبة للمتعاملين فى سوق الأوراق المالية، يكون من المهم توفير معلومات مالية ربع سنوية تعد وتنشر بمعرفة الشركة. ورغبة فى إعطاء المزيد من الثقة لتلك القوائم يتم فحصها وإعداد تقرير عن هذا الفحص. ولا يمكن إجراء مراجعة شاملة لتلك القوائم ربع السنوية، لأنها عملية مكلفة بالنسبة لمراجع الحسابات. وتتطلب الكثير من الوقت، علاوة على أن تلك القوائم لا يترتب عليها أى قرارات، عكس القوائم المالية السنوية التى يتم فى ضوئها إتخاذ قرارات غاية فى الأهمية، مثل توزيع الأرباح. وفى نفس الوقت ينبغى من خلال وسائل الإعلام وبورصة الأوراق المالية توعية مستخدمى القوائم المالية، خاصة المتعاملين فى بورصة الأوراق المالية بالفرق بين المراجعة الشاملة للقوائم المالية السنوية والفحص المحدود للقوائم المالية المرحلية، فالهدف الأساسى من فحص القوائم المرحلية هو إعطاء مراجع الحسابات لتأكيد سلبى بأن تلك

القوائــم لا تحتاج إلى إجراء تعديلات هامة أو جوهرية أو مؤثرة لكى تتمشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أو مع معايير المحاسبة الدولية أو المحــلية، فى حيــن أن الهدف من مراجعة القوائم المالية السنوية هو إبداء مراجع الحسابات لرأى فنى محايد بشأن مدى صدق وعدالة هذه القوائم وفقاً للمعايير الدولية أو المحلية (تأكيد إيجابى).

وقــد أكدت معايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم 625 لسنة 2000 (المعيار المصرى للمراجعة رقم 240) على أن الهدف من أعمال الفحص المحذود للقوائم المالية هو تمكين المراجع من تحديد ما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد بأن القوائم المالية غير معدة (فى كافة جوانبها الهامة) وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (تأكيد سلبى)، حيــث أن ما يقوم به المراجع من إجراءات لا توفر له كافة الأدلة التى تستلزمها أعمــال المــراجعة بغرض إبداء رأى على القوائم المالية، والحصول على تأكيد مقبول بعدم وجود أخطاء مؤثرة أو جوهرية على القوائم المالية.

وتجــدر الإشــارة إلى أن أعمــال فحــص القوائــم الماليــة المرحلية فى معاييــر المــراجعة المصرية تسمى بأعمال الفحص المحدود للتأكيد على فحص القوائم المالية المرحلية وليس مراجعتها بغرض إبداء الرأى.

ويوضــح الجــدول الــتالى بصورة مقارنة الفرق بين مراجعة القوائم المالية السنوية وفحص القوائم المالية المرحلية :

وجه المقارنة	مراجعة القوائم المالية السنوية	فحص القوائم المالية المرحلية
من يقوم بها	مراجع الحسابات الخارجي المستقل	مراجع الحسابات الخارجي المستقل
الهدف منها	إبداء رأى فنى محايد فى مدى صدق وعدالة القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو المصرية (تأكيد إيجابى)	إعطاء تأكيد سلبى بأن القوائم المالية لا تحتاج لإجراء تعديلات هامة عليها لكى تتمشى مع معايير المحاسبية الدولية أو المصرية.
درجة التأكيد التى يعطيها	توفر تأكيد إيجابى معقول وليس مطلق بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية.	توفر تأكيد سلبى (متوسط) بأن القوائم المالية المرحلية لا تحتاج إلى إجراء تعديلات هامة أو مؤثرة عليها لكى تتمشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة.
إبداء الرأى	لابد أن تنتهى بإبداء رأى فنى محايد فى القوائم المالية بناءً على أدلة الإثبات التى يجمعها مراجع الحسابات.	لا تنتهى بإبداء الرأى حيث يقوم مراجع الحسابات بأداء بعض إجراءات المراجعة وليس كلها مثل الإستفسارات أو الفحص التحليلى للمفردات الهامة فى القوائم المالية.
درجة الشمول	أكثر شمولا	أقل شمولاً
دورها فى إتخاذ القرارات	يتم فى ضوئها إتخاذ قرارات فى غاية الأهمية مثل توزيع الأرباح	لا يترتب عليها إتخاذ أى قرارات هامة.
كيفية القيام بها	شاملة وعادة إختبارية – لقيود الوقت والتكلفة.	إختبارية (لإعتبارات التكلفة والوقت).
اهميتها	إضفاء الصدق على صدق وعدالة القوائم المالية.	دعم الثقة فى هذه القوائم وزيادة منفعة المعلومات الواردة فى تلك القوائم بالنسبة لمستخدميها خاصة المتعاملين فى سوق الأوراق المالية.

2/4- معايير فحص القوائم المالية المرحلية

تعتبر المعايير فى المراجعة بمثابة قواعد أساسية مرشدة للعمل ينبغى علـى مراجع الحسابات الإلتزام بها عند قيامه بأداء عمله حيث تهتم المعايير بقيـاس دقـة أداء أعمال المراجعة، والأهداف التى يجب تحقيقها من عملية المـراجعة، وتوضح معايير المراجعة الكيفية التى تم بها الفحص الذى قام به مـراجع الحسابات الخارجى والمسئولية التى يتحملها، وتحدد درجة الاعتماد على القوائم المالية.

وتمـثل معاييـر المـراجعة الحـد الأدنى من مستوى الأداء المهنى المطـلوب مـن مـراجع الحسابات. وحيث أن مفهوم وهدف مراجعة القوائم الماليـة السـنوية يختـلف عن مفهوم وهدف فحص القوائم المالية المرحلية كخدمة غير تقليدية لمراجع الحسابات. فسنقوم فى الجزء التالى بدراسة مدى ملائمـة معايير المراجعة المتعارف عليها العشر لعملية فحص القوائم المالية المرحلية.

أ- المعـــايير العامة

وتتعـلق تلك المعايير بالتأهيل العلمى والكفاءة المهنية وبذل العناية المهنية المناسبة والاستقلال.

أ/1 معيار التأهيل العلمى والكفاءة المهنية

ويتطـلب هـذا المعيـار أن يكـون مراجع الحسابات هو شخص ذو مؤهـلات وكفـاءة مهـنية، ويتناسـب هذا المعيار مع فحص القوائم المالية المرحـلية ويتطلب ضرورة قيام مراجع الحسابات بالإلمام بالإصدارات المهنية الجديدة والخاصة بفحص القوائم المالية المرحلية.

أ/2 معيار الإستقلال والحياد

يتطـلب هـذا المعيار من مراجع الحسابات أن يكون مستقلاً ومحايداً عـند إبداء الرأى فى القوائم المالية السنوية، وبالتأكيد لابد من إلتزام مراجع الحسابات بهذا المعيار عند فحص القوائم المالية المرحلية.

أ/3 معيار بذل العناية المهنية المناسبة والإلتزام بقواعد السلوك المهنى

يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات بذل العناية المهنية المناسبة عند قيامه بأداء عملية المراجعة، ولا خلاف على ضرورة إلتزام مراجع الحسابات بهذا المعيار عند قيامه بفحص القوائم المالية المرحلية وإن كان هذا الفحص أقل شمولاً من مراجعة القوائم المالية السنوية، ومن ناحية أخرى فإن مسئولية مراجع الحسابات من الناحية القانونية والمهنية فى حالة فحص القوائم المالية المرحلية أقل من حالة مراجعة القوائم المالية السنوية لأن هذا الفحص لن ينتهى بإبداء رأى فنى على تلك القوائم.

ب- *معايير الاداء المهنى (العمل الميدانى)*

وتتعلق تلك المعايير بالتخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين، وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية، وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

ب/1 معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين

يتطلب هذا المعيار قيام مراجع الحسابات عند مراجعة القوائم المالية السنوية بتخطيط عملية المراجعة وتقسيم العمل على مساعديه والإشراف عليهم. ويلائم هذا المعيار فحص القوائم المالية المرحلية على أساس أن فحص القوائم المالية المرحلية يعتبر امتداد لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية، كما أن تخطيط عملية الفحص والإشراف على المساعدين تكون أسهل عن عملية مراجعة القوائم المالية السنوية.

ويتطلب التخطيط السليم لفحص القوائم المالية المرحلية ضرورة إلمام مراجع الحسابات بنشاط الشركة وهيكلها التنظيمى ونظامها المحاسبى وطبيعة أصولها والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها ونقاط الضعف فى هيكل الرقابة الداخلية[1].

---

(1) AICPA, SAS. No 71. (1992)

ب/2 معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية

يتعلق هذا المعيار بقيام مراجع الحسابات بتقييم هيكل الرقابة الداخلية والــذى يتكون من بيئة الرقابة والنظام المحاسبى وإجراءات الرقابة[1]، وذلك لغــرض تحديــد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة ولا يوجد أى مبرر لإلتزام مراجع الحسابات بهذا المعيار عند فحص القوائم المالية المرحلية لأن إجــراءات الفحص تكون محدودة وتقتصر على الاستفسار والفحص التحليلى لبعض وأهم مفردات القوائم المالية دون حاجة إلى تقييم هيكل الرقابة الداخلية لتحديد طبيعة الفحص وتوقيته ونطاقه.

ومن ناحية أخرى فإنه إذا كان مراجع الحسابات الذى سيقوم بفحص القوائــم المالية المرحلية هو نفسه الذى قام بمراجعة القوائم المالية السنوية فى السنة السابقة فإنه بالتأكيد يكون قد قام بتقييم هذا الهيكل لأغراض فحص القوائم المالية المرحلية هذا العام، ولكن عليه أن يستفسر عما إذا كانت هناك أيــة تغييــرات جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية، وإن وجدت فعليه تقييمها وتحديــد مدى تأثيرها فى مقدرة إدارة الشركة على إعداد قوائم مالية مرحلية تتمشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (معايير المحاسبة الدولية أو المحــلية) ومــع القوانين واللوائح ذات الصلة، ويتطلب ذلك ضرورة أن يكــون مراجع الحسابات على معرفة وفهم بالسياسات المحاسبية للشركة محل الفحص ونظام إعداد القوائم المالية ونشرها.

وفى حالــة مــا إذا كان مراجع الحسابات الذى يقوم بفحص القوائم المالية المرحلية لن يقوم بمراجعة القوائم المالية السنوية أو لم يراجع القوائم الماليــة السنوية عن السنة السابقة، فإنه لن يستطيع فى هذه الحالة أن يصل إلى معــرفة كامــلة بهيكــل الرقابة الداخلية مما يتطلب ضرورة قيام مراجع الحســابات بمــراجعة القوائــم الماليــة الســنوية وفحــص القوائم المالية المرحلية كخدمة غير تقليدية لعملائه.

(1) AICPA, SAS. No 55. (1988)

ولتحديد ما إذا كانت هناك تغييرات جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية، يجب على مراجع الحسابات أن يحدد سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية المستخدمة لأغراض إعداد القوائم المالية المرحلية، وأن يحدد أياً من تلك السياسات أو الإجراءات تختلف وسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية المستخدمة لأغراض إعداد القوائم المالية السنوية، اعتماداً على الاستفسار من موظفى الشركة محل الفحص والمسئولين فيها عن النواحى المالية والمحاسبية مع ضرورة أن يتفهم مراجع الحسابات أن إجراءات إعداد القوائم المالية المرحلية غالباً ما تختلف عن إجراءات إعداد القوائم المالية السنوية نظراً لإستخدام الإدارة للعديد من التقديرات عند إعداد القوائم المالية المرحلية مثل مخصص الضرائب، كما قد تتأثر الكثير من الحسابات فى تاريخ نهاية الفترة المرحلية بتوقعات الإدارة لنتائج السنة كلها مثل توقع الإدارة ثبات أسعار الفائدة المدينة أو الدائنة.

وإذا توصل مراجع الحسابات إلى وجود أوجه ضعف جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية عند إعداد القوائم المالية المرحلية نتيجة حدوث تغييرات جوهرية فى هذا الهيكل عن السنة السابقة، فإن ذلك يمثل قيد على نطاق الفحص ويتطلب من مراجع الحسابات عدم إعداد تقرير الفحص مع ضرورة إخطار مجلس الإدارة ولجنة المراجعة بأوجه الضعف التى اكتشفها، وكذلك تقديم مقترحاته اللازمة للتغلب على أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية.

ب/3 معيار ضرورة الحصول على الأدلة الكافية والملائمة

وفقاً لهذا المعيار يقوم مراجع الحسابات بالعديد من الإختبارات والإجراءات الملائمة للحصول على الأدلة الملائم وتقييمها بصورة تسمح له بإبداء الرأى الفنى المحايد فى القوائم المالية السنوية. ولا يكون مراجع الحسابات فى حاجة إلى الإلتزام بهذا المعيار عند قيامه بفحص القوائم المالية المرحلية نتيجة لأنه لن يبدى رأياً فنياً محايداً على القوائم المالية المرحلية، كما أنه لا يقوم بأداء إختبارات وإجراءات كافية لجمع الأدلة الملائمة والكافية.

حيث تقتصر إجراءات الفحص على الاستفسار والفحص التحليلى لبعض مفردات القوائم المالية المرحلية.

جـ- معايير التقرير

يقوم مراجع الحسابات بإعداد تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية فى ضوء معايير التقرير التالية :

جـ/1 ضرورة الإشارة إلى إستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

جـ/2 ضرورة الإشارة إلى أى تغيير فى تطبيق وإستخدام المبادئ المحاسبية.

جـ/3ضرورة التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية.

جـ/4 ضرورة الإفصاح عن رأى المراجع فى القوائم المالية كوحدة واحدة.

ويجب على مراجع الحسابات عند قيامه بفحص القوائم المالية المرحلية أن يلتزم بالمعايير الثلاثة الأولى من معايير التقرير لأن عدم إستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (معايير المحاسبة الدولية أو المحلية)، وكذلك عدم كفاية أو ملائمة الإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية المرحلية أو عدم الإشارة إلى حالات عدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية يتطلب من مراجع الحسابات تعديل تقريره عن فحص القوائم المالية المرحلية (تقرير متحفظ أو معاكس أو إمتناع) ولا يلائم المعيار الرابع من معايير التقرير عملية فحص القوائم المالية المرحلية على أساس أن مراجع الحسابات لن يبدى رأياً فنياً محايداً على القوائم المالية المرحلية بل يعطى تأكيداً سلبياً بعدم الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية على القوائم المالية المرحلية لكى تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية أو المحلية أو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وقد يتحفظ على هذا التأكيد أو يمتنع عن إعطاء مثل هذا التأكيد.

ويوضح الجدول التالى فى صورة مقارنة مدى تمشى معايير المراجعة المتعارف عليها فى المراجعة المالية التقليدية مع أعمال فحص القوائم المالية المرحلية.

معايير المراجعة المتعارف عليها	مدى تمشي معايير المراجعة المتعارف عليها مع أعمال فحص القوائم المالية المرحلية
أولاً: المعايير العامة :	
1- التأهيل العلمي والكفاءة المهنية.	1- يتمشى مع أعمال الفحص مع ضرورة إلمام مراجع الحسابات بالإصدارات المهنية الجديدة الخاصة بفحص القوائم المالية المرحلية.
2- الإستقلال والحياد.	2- يتمشى مع أعمال الفحص.
3- بذل العناية المهنية المناسبة.	3- يتمشى مع أعمال الفحص مع ملاحظة أن مسئولية مراجع الحسابات القانونية والمهنية في حالة فحص القوائم المالية المرحلية أقل من حالة مراجعة القوائم المالية السنوية لأن الفحص لن ينتهي بإبداء الرأي.
ثانيا: معايير الاداء المهني :	
1- التخطيط السليم والإشراف على المساعدين.	1- يتمشى ويكون أسهل في أعمال الفحص عن عملية المراجعة على أساس أن فحص القوائم المالية المرحلية يعتبر إمتداد لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية.
2- تقييم مدى إمكانية الإعتماد على هيكل الرقابة الداخلية.	2- لا يتمشى مع أعمال الفحص نظراً لإعتماد الفحص على الإجراءات التحليلية والإستفسار.
3- معيار الحصول على الادلة الكافية والملائمة.	3- لا يتمشى مع أعمال الفحص نظراً لأن فحص القوائم المالية المرحلية لن ينتهي بإبداء الرأي المحايد.
ثالثا. معايير التقرير .	
1- الإشارة إلى تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	1- يتمشى مع أعمال الفحص.
2- الإشارة إلى أي تغيير في تطبيق المبادئ المحاسبية.	2- يتمشى مع أعمال الفحص.
3- التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح المحاسبي.	3- يتمشى مع أعمال الفحص.
4- إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.	4- لا يتمشى مع أعمال الفحص على أساس أنه لن يتم إبداء الرأي في القوائم المالية المرحلية بل يتم إعطاء تأكيد سلبي.

3/4- تخطيط وتنفيذ أعمال فحص القوائم المالية المرحلية

يبدأ تخطيط وتنفيذ أعمال فحص القوائم المالية المرحلية من خلال تكليف مراجع الحسابات بفحص القوائم المالية المرحلية، وتخطيط عملية فحص القوائم المالية المرحلية ثم القيام بإجراءات فحص القوائم المالية المرحلية.

أ- تكليف مراجع الحسابات بفحص القوائم المالية المرحلية

تبدأ أعمال فحص القوائم المالية المرحلية بخطاب تكليف مراجع الحسابات بأعمال الفحص وإرسال مراجع الحسابات لخطاب بقبوله هذا التكليف بالفحص أو ما يسمى بخطاب الارتباط.

وعادة ما يتم تكليف مراجع الحسابات الذى يقوم بعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للقيام بفحص القوائم المالية المرحلية ويصدر هذا التكليف من الجمعية العامة للمساهمين سواء كان هذا التكليف ضمن خطاب التكليف الخاص بالقيام بعملية مراجعة القوائم المالية السنوية أو فى خطاب مستقل.

وقد تقوم إدارة الشركة بتكليف مراجع الحسابات للقيام بأعمال فحص القوائم المالية المرحلية تنفيذاً للقوانين واللوائح، كما فى حالة ما إذا كانت الشركة مقيدة بالبورصة أو قد يتم هذا التكليف بالفحص من جانب إدارة الشركة طواعية.

وبعد إستلام مراجع الحسابات لخطاب التكليف بأعمال الفحص يقوم بدراسته ويستخدم حكمه المهنى الشخصى لتحديد ما إذا كان سيقبل هذا التكليف أم لا بناءاً على دراسته لطبيعة نشاط الشركة وسمعتها ونظامها المحاسبى ومقدرة مكتبه على أداء أعمال الفحص، وفى حالة قبول مراجع الحسابات التكليف بأعمال فحص القوائم المالية المرحلية فإنه سوف يرد بقبول التكليف وإرساله لخطاب قبول التكليف أو خطاب الارتباط.

وعلى الرغم من أن هدف ونطاق فحص القوائم المالية المرحلية ومسئولية مراجع الحسابات عن هذا الفحص محددة فى بعض الدول بموجب القانون، إلا أنه يكون من المفيد لمراجع الحسابات إرسال خطاب الإرتباط لأن ذلك يساعد على تجنب أى سوء فهم متعلق بأعمال الفحص ويؤكد على قبول المراجع تكليفه للقيام بأعمال الفحص وعلى فهم الشركة لهدف ونطاق الفحص ومسئولية الإدارة ومسئولة المراجع وشكل تقرير الفحص الذى سيصدره.[1]

ويحتوى خطاب الارتباط عادة على ما يلى :

- تحديد الهدف من الفحص، وهو تحديد ما إذا كانت القوائم المالية المرحلية فى حاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية عليها لكى تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية أو المحلية (تأكيد سلبى).
- تحديد مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية المرحلية .
- الإشارة إلى عدم وجود قيود على إطلاع المراجع على السجلات والمستندات والمعلومات الأخرى التى قد يطلبها بغرض إتمام عملية الفحص.
- الإشارة لنطاق أعمال الفحص وأنها أقل شمولاً من عملية المراجعة وإنها تعتمد أساساً على الاستفسار والفحص التحليلى، وأنه لن يقوم بإجراء عملية المراجعة، وأن التقرير المتوقع إصداره لا يتضمن إبداء رأى على القوائم المالية، وأن فحص القوائم المالية المرحلية لا يغنى عن إجراء عملية المراجعة. مع الإشارة إلى معيار المراجعة المستخدم فى أداء أعمال الفحص (معيار المراجعة الدولى أو المحلى).
- الإشارة إلى أن أعمال الفحص التى سيتم القيام بها لا يعتمد عليها لاكتشاف الأخطاء والتصرفات المخالفة للقانون أو الأخطاء المعتادة الأخرى.

وفيما يلى نموذج استرشادى لخطاب الارتباط عن أعمال فحص القوائم المالية المرحلية كما ورد فى معايير المراجعة الدولية[2] ومعايير المراجعة المصرية.

---

(1) AICPA, SAS. No, 83 (1998).

(2) IFAC. ISA. No. 210 (1994).

نموذج خطاب ارتباط بمهمة فحص للقوائم المالية المرحلية

السيد / رئيس مجلس إدارة شركة . ...

نرسـل هذا الخطاب لتأكيد تفهمنا لشروط ولأهداف مهمتنا وطبيعة ومحددات الخدمات التي سوف نقدمها، وسوف نقوم بأداء الخدمات التالية :

سنقوم بأعمال الفحص المحدود لميزانية شركة ... . فى .... .و . .... و. ... .. و........ وكـذا قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية عـن الفـترة المنـتهية فى و.... . و.. .. و .. ... .و ... . وفقـاً لمعايير المراجعة الدولية أو المصرية الخاصة بعمليات الفحص المحدود. وتجدر الإشارة إلى أننا لـن نقـوم بإجراء عملية مراجعة لهذه القوائم المالية وعليه لن نقوم بإبداء رأى عنها ونتوقع أن يكون تقريرنا كما هو مرفق.

تقـع مسـئولية إعداد القوائم المالية المرحلية السابق الإشارة إليها متضمنة الإيضـاحات الكافية على إدارة الشركة، كما تتحمل الإدارة أيضاً مسئولية إمساك سجلات محاسـبية كافيـة، ووجـود نظـام رقابة داخلية، وتطبيق السياسات المحاسبية المتبعة بالشـركة خـلال السنوات السابقة، وسنطلب من الإدارة (كجزء من عملية الفحص)، خطاب تمثيل مكتوب فيما يخص التأكيدات المتعلقة بفحصنا.

ونحيطكم علماً بأن هذا الخطاب سيظل سارياً للسنوات التالية إلا إذا تم إلغاؤه أو تعديله أو تم إصدار خطاب آخر.

لا يمكـن الاعتماد على مهمتنا للكشف عن وجود غش أو أخطاء أو تصرفات غير قانونية. ومع ذلك فإننا سنقوم بإعلامكم بالأمور ذات الأهمية النسبية التى تنمو إلى علمنا.

يـرجى توقيـع وإعادة نسخة الخطاب المرفقة بما يفيد أنه يتفق مع تفهمكم للترتيبات الخاصة بفحصنا المحدود للقوائم المالية.

يعتمد بالنيابة عن شركة (العميل) ....

التوقيع   توقيع مراجع الحسابات

الاسم والوظيفة   س.م.م ....

التاريخ

وفى حالة عدم موافقة الإدارة أو الجمعية العامة للشركة على ما ورد فى هـذا الخطـاب، أو رغبتها فى تغيير بعض ما ورد به دون مبرر معقول، فعـلى مراجع الحسابات الانسحاب من المهمة وإرسال خطاب بذلك إلى مجلس الإدارة أو الجمعيـة العامة للشركة بالظروف التى اضطرته إلى الإنسحاب من هذه المهمة.

ب- تخطيط أعمال فحص القوائم المالية المرحلية

يجـــب على المراجع أن يخطط أعمال فحص القوائم المالية المرحلية حتى يتمكن من القيام بأعمال الفحص بكفاءة وفاعلية.

ويشـــتمل مجـــال الفحـــص هـــنا علىَ قائمة الدخل، وقائمة التدفقات الـــنقدية، وقائمـــة المركـــز المالى، بالإضافة إلى الإيضاحات المتممة للقوائم الماليـــة المرحـــلية والـــتى تتضـــمن السياسات والمعايير المحاسبية المطبقة وسياســـة تحقـــق الإيـــراد والمحاسبة عن العمليات بعملات أجنبية وتكاليف الاقـــتراض والاهلاكـــات وغيـــرها، بالإضافة إلى تحليل الأصول طويلة الأجل والعملاء وغيرها.

ويجـــب أن يقوم مراجع الحسابات بوضع خطة لأعمال فحص القوائم الماليـــة المرحـــلية تتضـــمن تحديد خطوات ومراحل العمل وتوقيت تنفيذ تلك الخطـــوات وإجراءات كل خطوة، وعند تخطيط أعمال الفحص يجب أن يحصل مـــراجع الحســـابات عـــلى (أو يقـــوم بتحديث) معلوماته عن نشاط الشركة متضـــمناً الهيكـــل التـــنظيمى والـــنظام المحاسبى وخصائص النشاط وطبيعة الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات.

ويـــتأثر تخطيـــط فحص القوائم المالية المرحلية بطبيعة هذه القوائم التى تعد وتنشر بصورة أسرع من إعداد ونشر القوائم المالية السنوية، لذلك يجب البدء بأداء إجراءات الفحص فى وقت مبكر نظراً لقصر الفترة المرحلية التى تعد عنها القوائم المالية.

وعـــند تخطيـــط أعمال الفحص يحتاج المراجع أن يحصل على تفهم لـــلعديد مـــن الأمور التى ترتبط بالقوائم المالية المرحلية مثل المعرفة بإنتاج المنشـــأة وأســـاليب توزيعـــه وخطوط الإنتاج ومواقع النشاط والأطراف ذات العلاقـــة، ويحتاج المراجع إلى فهم تلك الأمور حتى يكون قادراً على أن يوجه الإستفســـارات الملائمة وأن يصمم الإجراءات المناسبة وأن يتم تقييم الردود التى يتلقاها والمعلومات الأخرى التى يحصل عليها.

وعلى المراجع أن يوثق الأمور الهامة التى توفر دليلاً لتأييد تقرير الفحص المحدود، وكذلك الأدلة التى تثبت أنه قد تم القيام بأعمال الفحص بما يتفق مع معايير المراجعة الدولية أو المصرية.

جـ- إجراءات فحص القوائم المالية المرحلية

يستخدم مراجع الحسابات حكمه الشخصى لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص، وإن كانت هناك العديد من الأمور التى يسترشد بها المراجع منها :

- المعلومات التى يكون قد حصل عليها من خلال قيامه بمراجعة القوائم المالية السنوية أو فحص القوائم المالية المرحلية لفترات سابقة.
- معرفة المراجع بطبيعة النشاط ومعرفته بالمبادئ المحاسبية المستخدمة وطبيعة الصناعة التى تعمل فيها المنشأة.
- النظام المحاسبى للمنشأة.
- مدى تأثر بند معين بالحكم الشخصى للإدارة.
- الأهمية النسبية للمعاملات وأرصدة الحسابات.

ويجب أن يراعى مراجع الحسابات قواعد الأهمية النسبية كما كانت ستطبق فى حالة إصدار رأى بناء على مراجعته للقوائم المالية على الرغم من وجود درجة مخاطرة أعلى بعدم إكتشاف بعض الأخطاء عند إجراء أعمال الفحص المحدود (بالمقارنة بعملية المراجعة)، ويتم الحكم على الأهمية النسبية من خلال الرجوع إلى معلومات يقوم المراجع بإصدار تقريره عنها، ومن خلال إحتياجات الأطراف المتوقع أن يعتمدوا على هذه المعلومات وليس من خلال درجة التأكد التى يوفرها التقرير.

وتتضمن إجراءات فحص القوائم المالية المرحلية تطبيق العديد من الإجراءات التحليلية على القوائم المالية المرحلية للتوصل إلى أساس للإستفسار عن العلاقات والعناصر غير العادية.

حـ/1 - الإجراءات التحليلية

تشتمل الإجراءات التحليلية على ما يلى :

1- مقارنـــة القوائـــم الماليـــة المرحلية بالقوائم الخاصة بفترات سابقة مثل مقارنـــة مبيعات الربع الأول من سنة 2007 مع مبيعات الربع الأول من السنة السابقة (سنة 2006).

2- مقارنة القوائم المالية المرحلية مع النتائج المتوقعة والمركز المالى.

3- دراســـة العلاقـــة بين عناصر القوائم المالية التى يكون من المتوقع أن تخضـــع لســـلوك يمكن التنبؤ به وذلك بناء على خبرة المنشأة أو ما هو متعارف عليه فى النشاط الذى تعمل فيه المنشأة.

4- حســـاب ودراسة النسب المالية للقوائم المالية المرحلية لمعرفة أى نسب غيـــر عاديـــة بالمقارنـــة بالفـــترات السابقة والإستفسار من المسئولين بالشركة عن سبب ذلك.

حـ/2- الاستفســـار

تـــتركز معظـــم أعمال فحص القوائم المالية المرحلية فى الاستفسار والاطلاع على مستندات معينة وفحصها ويتضمن الاستفسار ما يلى :

1- استفســـارات تتعـــلق بالمـــبادئ المحاسبية التى تتبعها المنشأة وكيفية تطبيقها.

2- استفســـارات تتعـــلق بالإجـــراءات المتبعة فى المنشاة لتسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات وتجميع المعلومات للإفصاح عنها فى القوائم المالية وإعداد تلك القوائم.

3- استفسارات بخصوص كافة التأكيدات الهامة الواردة فى القوائم المالية.

4- استفســـارات بخصـــوص القـــرارات التى اتخذت فى اجتماعات الجمعية العامـــة للمساهمين ومجلس الإدارة واللجان التى يشكلها مجلس الإدارة، والاجتماعات الأخرى، التى قد تؤثر على القوائم المالية.

5- قــراءة القوائــم الماليــة لتحديد ما إذا كانت هذه القوائم تبدو متفقة مع الأســاس المحاســبى المشــار إليه بها، وذلك فى ضوء ما نما إلى علم المراجع من معلومات.

6- الحصــول على تقارير من المراجعين الآخرين (فى حالة وجودهم أو فى حالــة الضرورة لإجراء ذلك) والذين كانوا قد عينوا لمراجعة أو فحص القوائم المالية لأجزاء من المنشأة.

7- الاستفســار مــن الأشــخاص المســئولين عــن بعــض الأمور المالية والمحاسبية مثل :

- ما إذا كانت كافة المعاملات قد تم تسجيلها.
- مــا إذا كــان قــد تــم إعــداد القوائم المالية بما يتفق مع الأساسى المحاسبى المشار إليه بالقوائم المالية.
- التغيرات فى نشاط المنشأة والمبادئ المحاسبية وتطبيقاتها.
- الأمور التى ثارت حولها تساؤلات نتيجة تطبيق الإجراءات السابقة.
- الحصول على خطاب تمثيل من الإدارة إذا كان ذلك ملائماً.

8- عــلى المــراجع أن يستفسر عن الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية المرحلية والتى قد تحتاج إلى تعديلات أو إلى إيضاحات بالقوائم المالية. ولا تقع على المراجع مسئولية تطبيق إجراءات لتحديد الأحداث التى تقع بعد تاريخ تقرير الفحص.

9- إذا كــان لدى المراجع سبباً يدعوه للاعتقاد بأن المعلومات محل الفحص قــد تتضــمن تحريفات هامة ومؤثرة فعلى المراجع أن يجرى إجراءات إضــافية أو إجــراءات أكثر تدقيقاً (لمراجعة بعض التفاصيل الدقيقة) وفقــاً للظروف حتى يتسنى له إبداء تأكيد سلبى أو أن يتأكد من الحاجة لإصدار تقرير معدل.

وقد ورد فى معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة المصرية

- نموذج تفصيلى مقترح للإجراءات التى يمكن القيام بها فى أعمال فحص القوائم المالية المرحلية (الإستفسارات وإجراءات المراجعة التحليلية).

ويمكن إستخدام هذا النموذج كمرشد فى تحديد مراجع الحسابات لإجراءات الفحص وفقاً لحكمه الشخصى.

4/4- تقرير فحص القوائم المالية المرحلية

يعتبر تقرير مراجع الحسابات عن فحص القوائم المالية المرحلية بمثابة أداة الإتصال التى يتم من خلالها توصيل نتائج فحص القوائم المالية المرحلية لمستخدمى القوائم المالية ويجب أن يتضمن تقرير فحص القوائم المالية المرحلية العناصر الأساسية وفقاً للترتيب التالى :

(أ) عنوان التقرير " تقرير الفحص المحدود " وذلك وفقاً لمعايير المراجعة المصرية، وإن كان من الأفضل أن يكون عنوان هذا التقرير " تقرير مراجع الحسابات المستقل عن فحص القوائم المالية المرحلية " وبما يتمشى مع الإصدارات المهنية الدولية وكذلك الإصدارات الأمريكية[1] وللتأكيد على مفهوم استقلال مراجع الحسابات.

(ب) الموجه إليهم التقرير لم تحدد معايير المراجعة المصرية لمن يوجه لهم هذا التقرير؟ ولكن يجب أن يوجه هذا التقرير إلى مجلس إدارة الشركة، وكذلك إلى المساهمين أيضاً لإضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية المرحلية وزيادة درجة إعتمادهم عليها فى إتخاذ القرارات.

(جـ) الفقرة الإفتتاحية أو التمهيدية وتتضمن :

- تحديد القوائم المالية المرحلية محل الفحص.
- عبارة توضح مسئولية الإدارة عن القوائم المالية المرحلية ومسئولية مراجع الحسابات عن إعداد تقرير الفحص بناءاً على فحصه لتلك القوائم.

---

(1) IFAC, ISA, No. 910 (1994).
-AICPA, SAS, No 71 (1992)

(د) فقرة النطاق وتتضمن :

- الإشارة إلى القيام بأعمال الفحص وفقاً لمعيار الفحص المحدود المصرى أو الدولى.
- عبارة تبين أن أعمال الفحص تنحصر بصفة أساسية فى الاستفسار والحصول على معلومات من مسئولى الشركة وتطبيق الإجراءات التحليلية.
- عبارة توضح أنه لم يتم إجراء عملية مراجعة وأن الإجراءات التى تم القيام بها توفر تأكيداً أقل من ذلك الذى توفره عملية المراجعة التى تجرى وفقاً لمعايير المراجعة الدولية أو المصرية بغرض إبداء الرأى على القوائم المالية ومن ثم فإن التقرير لن يتضمن رأى المراجع عن القوائم المالية.

وتشير فقرة النطاق لتقرير الفحص المحدود وفقاً لمعايير المراجعة المصرية (المعيار رقم 240) على أنه تم تخطيط وأداء الفحص للحصول على تأكيد مقبول بأن القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة، ولا تتلائم تلك الإشارة مع هدف الفحص فى تحديد ما إذا كانت القوائم المالية المرحلية فى حاجة لعمل تعديلات جوهرية عليها لكى تتمشى مع معايير المحاسبة المصرية، مما يتطلب ضرورة عدم احتوائها على تحريفات جوهرية معتمدة أو غير معتمدة.

(هـ) فقرة نتائج الفحص :

ويتضمن تقرير الفحص غير المتحفظ عبارة تشير إلى أنه لم يتبين للمراجع بناء على فحصه المحدود وجود تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغى إجراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتفق مع معايير المحاسبة المصرية أو الدولية (تأكيد سلبى).

(و) تاريخ التقرير :

وهو تاريخ إكمال عملية الفحص، ويجب ألا يسبق تاريخ موافقة الإدارة على القوائم المالية.

(ز) اسم مراجع الحسابات وعنوانه وتوقيعه ورقم الترخيص بممارسة المهنة :

وفيمـــا يلى نموذج تقرير غير متحفظ لفحص القوائم المالية المرحلية كما ورد فى معايير المراجعة المصرية "معيار المراجعة المصرى رقم 240" عن مهام الفحص المحدود للقوائم المالية.

تقرير فحص محدود إلى ....

قمـــنا بإجـــراء فحـــص محدود للقوائم المالية لشركة .... المتمثلة فى قائمة المركز المالى فى .. .. وكذا قائمتى الدخل والتدفقات النقدية عـــن الفـــترة المنـــتهية فى ذات التاريخ، وهذه القوائم المالية هى مسئولية إدارة الشركة، وتنحصر مسئوليتنا فى إصدار تقرير عن هذه القوائم فى ضوء فحصنا المحدود لها.

تم فحصنا وفقاً لمعيار المراجعة المصرى الخاص بالفحص المحدود ويتطلب هذا المعيـــار تخطيط وأداء الفحص للحصول على تأكد مقبول بأن القوائم المالية لا تحتوى على أخطـــاء مؤثـــرة، وتقتصـــر أعمـــال الفحص المحدود على تطبيق الإجراءات التحليلية على البـــيانات المالية والحصول على المعلومات من مسئولى الشركة، وهى بهذه الصورة أضيق نطاقاً من إجراءات المراجعة التى تجرى طبقاً لمعايير المراجعة المصرية بغرض إبداء الرأى على القوائم المالية وبالتالى فإننا لا نبدى مثل هذا الرأى.

وفى ضـــوء فحصنا المحدود للقوائم المالية لشركة . . .. عـــن الفـــترة المنتهية فى . . .. لم يتبين لنا وجود أى تعديلات هامـــة أو مؤثـــرة ينـــبغى إجراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتفق مع معايير المحاسبة المصرية.

مراجع الحسابات

التـــاريخ ... /. . . / .. ....   الاسم / ....

العنـــوان / ....   التوقيع /

س.م.م ....

وإذا تبين لمراجع الحسابات أن هناك قيود جوهرية من جانب الإدارة على نطاق الفحص وأنه غير قادر على القيام بإجراءات الفحص، أو أن هناك تغييـرات جوهـرية فى هيكل الرقابة الداخلية عن العام السابق فإنه يجب أن يصـف تلك القيود فى تقريره فى فقرة توضيحية سابقة لفقرة نتائج الفحص وأن يعبر عن ذلك بما يلى.

هـ/1 إما بالتحفظ على التأكيدات السلبية الواردة بالتقرير ويتم إبداء تحفظ على التأكيد السلبى الوارد بالتقرير وذلك فيما يخص التعديلات المحتملة عـلى القوائـم المالية التى كانت لابد من وجودها فى حالة عدم وجود القيود على نطاق الفحص.

ويـتكون تقريـر الفحـص المتحفظ فى هذه الحالة من أربعة فقرات وهى الفقرة التمهيدية وفقرة النطاق وفقرة توضيحية وفقرة نتائج الفحص.

فـإذا لـم يستطع مراجع الحسابات فحص حسابات العملاء فإن ذلك يعـنى وجـود قيد غير جوهرى على نطاق الفحص لأن العملاء تمثل عنصر واحد من عناصر القوائم المالية.

ولا تختـلف الفقرة التمهيدية وفقرة النطاق عن حالة تقرير الفحص غيـر المتحفظ، فى حين تظهر الفقرة التوضيحية قبل فقرة نتائج الفحص على الصورة التالية " لم نستطع لأسباب خارجة عن إرادتنا فحص حسابات العملاء فى 2005/3/31 والقيـام بالإجراءات التحليلية وعمل الإستفسارات اللازمة ".
وتظهر فقرة نتائج الفحص فى حالة التحفظ على الصورة التالية :

" بناءاً على فحصنا للقوائم المالية لشركة ... ... عن الفترة المنـتهية فى 2005/3/31، وفيما عدا تأثير عدم فحص حسابات العملاء فى ذلـك التاريخ المذكور فى الفقرة السابقة لم يتبين لنا وجود أى تعديلات هامة أو مؤثـرة يـتعين إجـراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتفق مع معايير المحاسبة المصرية ".

وفى حالـة مـا إذا تـبين لمراجع الحسابات أن المخزون فى القوائم الماليـة المرحـلية فى 2005/3/31 تم تقييمه بسعر التكلفة والذى يزيد عن سـعر السـوق، فى هـذه الحالة يتحفظ مراجع الحسابات على التأكيد السلبى ولا تختلف الفقرة التمهيدية وفقرة النطاق عن التقرير غير المتحفظ.

وتظهـر الفقـرة التوضـيحية قـبل فقرة نتائج الفحص فى التقرير المتحفظ على الصورة التالية :

" وفقـا للمعلومات التى حصلت عليه فإنه المخزون يظهر فى القوائم الماليـة بالتكـلفة والـتى تـزيد عن القيمة السوقية، وإذا تم تقييم المخزون بالتكـلفة أو السوق أيهما أقل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو الدولية فإنه يـترتب على ذلك ضرورة تخفيض قيمة المخزون بمبلغ ... . جنيه وبالتالى تخفيض صافى الربح وحقوق المساهمين بمبلغ ... . .. ".

وتظهر فقرة نتائج الفحص المتحفظ فى هذه الحالة كما يلى :

" بـناءاً على فحصنا للقوائم المالية لشركة .... عن الفترة المنتهية فى .. . . وفيما عدا تأثير زيادة رصيد المخزون المذكور فى الفقرة السابقة، فلم يتبين لنا وجود أى تعديلات هامة أو مؤثرة يتعين إجراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتمشى مع معايير المحاسبة المصرية.

هـ/2 إبـداء تأكيد سلبى معاكس : وذلك بإدراج عبارة تشير إلى أن القوائـم الماليـة لا تعـبر فى كل جوانبها الهامة فى ضوء الإطار المحاسبى المشار إليه فى التقرير وذلك عندما يجد المراجع أن تأثير تلك الأمور جوهريا ولـه أثر عام على القوائم المالية إلى الدرجة التى تجعله يعتقد أن التحفظ فى هـذه الحالـة غير كاف للإيضاح عن الطبيعة المضللة أو غير الكاملة للقوائم الماليـة، خاصـة فى حالة وجود خروج على معايير المحاسبة المصرية وله تأثير جوهرى على القوائم المالية المرحلية.

ويـتكون تقريـر الفحـص المعاكس فى هذه الحالة من أربعة فقرات (فقرة تمهيدية، وفقرة النطاق، وفقرة توضيحية، وفقرة نتائج الفحص).

ولا تختلف الفقرة الإفتتاحية وفقرة النطاق عن حالة تقرير الفحص غير المتحفظ فى حين تظهر الفقرة التوضيحية قبل فقرة نتائج الفحص لتصف الأمر الذى له تأثير شامل على القوائم المالية المرحلية، كما فى حالة وجود خروج جوهرى على المبادئ المحاسبية المقبولة أو خروج عن الحيطة والحذر أو خروج عن أحد الفروض المحاسبية مثل فرض الإستمرار كما فى حالة ما إذا قررت الجمعية العامة غير العادية للشركة فى 2005/3/3 البدء فى تصفيتها إعتباراً من نهاية عام 2005 ومع ذلك تم إعداد القوائم المالية المرحلية فى 2005/6/30 بإفتراض إستمرار الشركة.

وتظهر الفقرة التوضيحية قبل فقرة نتائج الفحص لوصف ذلك على النحو التالى :

" قررت الجمعية العامة غير العادية للشركة فى2005/3/3 تصفية الشركة إعتباراً من نهاية عام 2005، ومع هذا فقد تم إعداد القوائم المالية المرفقة على أساس أن الشركة مستمرة ".

وتظهر فقرة نتائج الفحص المعاكس كما يلى :

" وبناءاً على الفحص المحدود للقوائم المالية لشركة .. ... . عن الفترة المنتهية فى .... وبسبب التأثر الشامل على القوائم المالية للأمر المذكور فى الفقرة السابقة، فإن القوائم المالية المرفقة لا تعبر بوضوح – فى كل جوانبها الهامة – بما يتفق مع معايير المحاسبية المصرية أو الدولية ".

هـ/3 ألا يبدى أى تأكيدات فى تقريره إذا كان التأثير المحتمل للقيود على نطاق الفحص جوهرية ولها تأثير شامل على القوائم المالية، وكان المراجع قد وصل إلى نتيجة بأنه من غير الممكن إبداء أى تأكيدات سلبية. أى أنه فى هذه الحالة يعد مراجع الحسابات تقريراً يتكون من ثلاثة فقرات وهى فقرة تمهيدية، وفقرة توضيحية، وفقرة الامتناع عن التأكيد السلبى.

ولنفترض أن مراجع الحسابات الأستاذ / ياسر شحاته لم يتمكن من عمل الإستفسارات الكافية والفحص التحليلى بشأن فحص القوائم المالية المرحلية لشركة الياسمين التجارية فى 2006/3/31 بسبب القيود الجوهرية التى فرضتها الإدارة فإن تقرير مراجع الحسابات يظهر فى هذه الحالة على الصورة التالية :

الفقرة التمهيدية

" تم تكليفى بإجراء فحص محدود للقوائم المالية لشركة الياسمين التجارية المتمثلة فى قائمة المركز المالى فى 2006/3/31، وكذا قائمتى الدخل والتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية فى ذات التاريخ وهذه القوائم المالية هى مسئولية إدارة الشركة.

الفقرة التوضيحية قبل فقرة الامتناع عن إعطاء التأكيد السلبى

" لم نتمكن من عمل الإستفسارات الكافية وإجراءات الفحص التحليلى بشأن فحص القوائم المالية المذكورة بسبب القيود الجوهرية التى فرضتها الإدارة ".

فقرة الامتناع عن التأكيد السلبى

" وبناءاً على ما أشرنا إليه فى الفقرة السابقة لم نستطع تحديد ما إذا كانت القوائم المالية للشركة عن الفترة المنتهية فى 2006/3/31 فى حاجة لعمل تعديلات جوهرية عليها لكى تتمشى مع معايير المحاسبة المصرية.

أى أنه فى حالة الامتناع عن التأكيد السلبى لا يذكر مراجع الحسابات فى الفقرة التمهيدية كلمة " قمنا بإجراء فحص بل يذكر بدلاً منها " تم تكليفى بإجراء فحص " ولا يذكر فى الفقرة التمهيدية أيضاً أن مسئولية مراجع الحسابات تنحصر فى إصدار تقرير عن هذه القوائم فى ضوء فحصه لها، ولا يحتوى تقرير الفحص فى هذه الحالة على فقرة النطاق.

أى أنه فى حالة وجود قيود على نطاق الفحص أو وجود أوجه ضعف جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بسبب حدوث تغييرات جوهرية فى هذا الهيكل عن العام الماضى، فإن مراجع الحسابات قد يتحفظ على التأكيد

الســلبى، أو يمتنع عن التأكيد السلبى حسب جوهرية تلك القيود، أما فى حالة وجــود خــروج عن معايير المحاسبة المصرية أو الدولية أو أن هناك إفصاح غيــر ملائــم فى القوائــم المالية المرحلية فإنه قد يتحفظ على التأكيد السلبى أو يبدى تأكيد سلبى معاكس.

ونلخص فيما يلى أسباب إعطاء تأكيد سلبى غير نظيف (بدائل التأكيد السلبى).

الأسباب	التحفظ	معاكس	إمتناع
1- قيود على نطاق الفحص.	غير جوهرية		جوهرية
2- أوجه ضعف جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بسبب حدوث تغييرات جوهرية فيه عن العام السابق.	غير جوهرية		جوهرية
3- خروج عن المبادئ المحاسبية.	غير جوهرى	جوهرى	
4- الإفصاح غير ملائم.	غير جوهرى	جوهرى	

وتكــون فقــرات تقريــر الفحص فى كل حالة من حالات بدائل التأكد السلبى على النحو التالى:

فقرات تقرير الفحص	نظيف	متحفظ أو معاكس	إمتناع
1- فقرة إفتتاحية	✓	✓	✓(*)
2- فقرة النطاق.	✓	✓	---
3- الفقرة توضيحية.	---	✓	✓
4- فقرة نتائج الفحص.	✓	✓	✓(**)

ونعــرض فيمــا يــلى نمــوذج يتضمن تأكيد سلبى متحفظ كما ورد فى معاييــر المــراجعة المصرية لعدم التمشى مع معايير المحاسبة المصرية بصورة غير جوهرية (المعيار المصرى رقم 240 بشأن الفحص المحدود).

(*) تبدأ الفقـرة التمهيدية فى حالة الإمتناع عن إعطاء تأكيد سلبى بكلمة تم تكليفى بإجراء فحص مع عدم ذكر أن مسئولية مراجع الحسابات تنحصر فى إصدار تقرير عن هذه القوائم فى ضوء فحصه له.

(**) تسمى فقرة الإمتناع عن التأكيد السلبى.

تقرير الفحص المحدود إلى . . ..

قمـنا بإجـراء فحص محدود للقوائم المالية لشركة..... ... .

المتمثـلة في قائمـة المركـز المالى فى .... وكذا قائمتى الدخل والـتدفقات الـنقدية عـن الفترة المنتهية فى ذات التاريخ وهذه القوائم المالية هى مسـئولية إدارة الشركة، وتنحصر مسئوليتنا فى إصدار تقرير عن هذه القوائم فى ضوء فحصنا المحدود لها.

تـم فحصـنا وفقـاً لمعيار المراجعة المصرى الخاص بالفحص المحدود ويتطـلب هذا المعيار تخطيط وأداء الفحص للحصول على تأكيد مقبول بأن القوائم الماليـة لا تحتوى على أخطاء مؤثرة، وتقتصر أعمال الفحص المحدود على تطبيق الإجـراءات التحليـلية على البيانات المالية والحصول على المعلومات من مسئولى الشـركة، وهى بهذه الصورة أضيق نطاقاً من إجراءات المراجعة التى تجرى طبقا لمعايير المراجعة المصرية بغرض إبداء الرأى على القوائم المالية.

وفقاً للمعلومات التى حصلنا عليها من الإدارة فإن المخزون قد تم عرضه فى القوائم المالية بالتكلفة والتى تزيد عن صافى القيمة الإستردادية، ويظهر حساب الإدارة لقيمـة المخزون والتى قمنا بمراجعتها أنه إذا تم تقييمه بالتكلفة أو بصافى القيمـة الإسـتردادية – كمـا تتطلب معايير المحاسبة المصرية – يترتب على ذلك تخفيض رصيد المخزون بمبلغ .... .جنيه مصرى كما يترتب عـليه أيضـاً تخفيـض صـافى الدخـل وحقـوق المسـاهمين بمبـلغ .... جنيه مصرى.

وبـناءاً عـل الفحـص المحـدود لـلقوائم الماليـة لشـركة . . .. عـن الفـترة المنـتهية فى ....

وفيمـا عدا تأثير تضخيم رصيد المخزون المذكور فى الفقرة السابقة فلم يتبين لنا وجـود أى تعديـلات هامة أو مؤثرة يتعين إجراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتفق مع معايير المحاسبة المصرية.

التـاريخ .... المراجع .. ..

العنـوان...... ....

ونعـرض فيمـا يـلى نموذج يتضمن تأكيد سلبى معاكس بسبب عدم التمشـى بصـورة جوهـرية مـع معايير المحاسبة المصرية وذلك كما ورد فى معاييـر المـراجعة المصـرية (المعيار المصرى رقم 240 بشأن الفحص المحدود).

تقرير الفحص المحدود إلى .. . . . .

قمـنا بإجـراء فحـص محدود للقوائم المالية لشركة . .

المتمثلة فى قائمة المركز المالى فى .... وكذا قائمتى الدخل والـتدفقات الـنقدية عـن الفترة المنتهية فى ذات التاريخ وهذه القوائم المالية هى مسـئولية إدارة الشركة، وتنحصر مسئوليتنا فى إصدار تقرير عن هذه القوائم فى ضوء فحصنا المحدود لها.

تـم فحصـنا وفقـاً لمعيار المراجعة المصرى الخاص بالفحص المحدود ويتطـلب هـذا المعيار تخطيط وأداء الفحص للحصول على تأكد مقبول بأن القوائم الماليـة لا تحتوى على أخطاء مؤثرة، وتقتصر أعمال الفحص المحدود على تطبيق الإجـراءات التحليـلية على البيانات المالية والحصول على المعلومات من مسئولى الشـركة، وهى بهذه الصورة أضيق نطاقاً من إجراءات المراجعة التى تجرى طبقاً لمعايير المراجعة المصرية بغرض إبداء الرأى على القوائم المالية وبالتالى فإننا لا نبدى مثل هذا الرأى.

قـررت الجمعيـة العامـة للشركة فى تاريخ / / تصفية الشـركة، ومـع هـذا فقد تم إعداد القوائم المالية المرفقة على أساس أن الشركة مستمرة.

وبـناءً على الفحص المحدود للقوائم المالية لشركة . ...

عـن الفـترة المنتهية فى .... وبسبب التأثير الشامل على القوائم المالية للأمر المذكور فى الفقرة السابقة، فإن القوائم المالية المرفقة لا تعبر بوضوح – فى كل جوانبها الهامة – بما يتفق مع معايير المحاسبة المصرية.

التـــاريخ . . .. المراجع . ... . .

العنـــوان.... . . . .

الفصل السابع

مراجعة القوائم المالية المختصرة والمعلومات المالية القطاعية والمعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية

يختص هذا الفصل بمناقشة مشاكل مراجعة القوائم المالية المختصرة، والمعلومات المالية القطاعية، والمعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية من منظور معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولى للمحاسبين IFAC ومعايير المراجعة المصرية الصادر بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم 625 لسنة 2000 وكذلك الإصدارات المهنية الأمريكية الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA .

1- مراجعة القوائم المالية المختصرة

يتناول هذا الجزء بيان ماهية القوائم المالية المختصرة، وأهميتها، وأهداف مراجعتها، وتقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية المختصرة وذلك على النحو التالى :

1/1- ماهية القوائم المالية المختصرة واهميتها

القوائم المالية المختصرة أو المختصرة هى عبارة عن قوائم مالية سنوية أو مرحلية مشتقة من القوائم المالية الكاملة التى تم مراجعتها، وقد تزايد طلب سوق الأوراق المالية على المعلومات التى تقدمها القوائم المالية الملخصة المشتقة من القوائم المالية الكاملة التى تم مراجعتها، ولذلك ألزمت لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC الشركات التى تتداول أوراقها المالية بالبورصة بنشر قوائم مالية ملخصة بجانب القوائم المالية الكاملة، وتكون التفاصيل فى القوائم المالية المختصرة أقل بكثير من القوائم المالية الكاملة، وتحقق القوائم المالية المختصرة العديد من المنافع لمستخدمى القوائم المالية خاصة المتعاملين فى سوق الأوراق المالية وذلك نظراً لسهولة وبساطة المعلومات التى تحتويها تلك القوائم الملخصة، وبالتالى تحقيق أقصى منفعة لمستخدمى القوائم المالية من إستخدام تلك القوائم وتوفر لهم الكثير من الوقت والجهد والتكلفة المرتبطة بقراءة وفهم القوائم المالية الكاملة.

ومن ناحية أخرى فإن القوائم المالية المختصرة توفر معلومات مركزة وتعالج الإسهاب وكثرة المعلومات التى تتمتع بها القوائم المالية السنوية، وبالتالى فهى تشجع مستخدمى القوائم المالية على قراءتها بسهولة وبسرعة نظراً لما تحتويه من معلومات واضحة ومركزة وقابلة للفهم بسرعة، ويجب أن يكون لتلك القوائم المختصرة عنوان يميزها عن القوائم المالية الكاملة التى تم مراجعتها والتى استخرجت منها تلك القوائم المختصرة. وعادة يكون هذا العنوان (القوائم المالية المختصرة لشركة .... عن السنة المالية المنتهية فى .../.../...

ويجب أن يكون هناك إتساق بين القوائم الكاملة والقوائم المالية المختصرة بمعنى أنه إذا اشتملت القوائم المالية السنوية على قائمة الدخل وقائمة المركز المالى وقائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية أو غيرها من القوائم، فإنه لابد وأن تتضمن القوائم المالية المختصرة على تلك القوائم.

وقد يعترض البعض على إعداد المنشأة لقوائم مالية مختصرة على أساس أن الإدارة قد تقوم بإعداد تلك القوائم لإظهار النواحى الجيدة، وإخفاء نواحى الضعف، علاوة على أنها تقدم معلومات غير تفصيلية ولكن يمكن الرد على ذلك بأن القوائم المالية الكاملة والتى اشتقت منها تلك القوائم المختصرة تظل متاحة لمن يرغب فى معرفة المزيد من المعلومات التفصيلية.

2/1- مراجعة القوائم المالية المختصرة واهدافها

عند قيام مراجع الحسابات بمراجعة القوائم المالية المختصرة يجب أن يشتمل خطاب تكليف مراجع الحسابات بمراجعة القوائم المالية الكاملة على مراجعة القوائم المالية المختصرة المشتقة منها أيضاً، على أن يتضمن رده فى حالة قبوله التكليف على تحديد الهدف من مراجعة القوائم المالية المختصرة.

وتهدف عملية مراجعة القوائم المالية المختصرة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد مدى إمكانية اعتماد مستخدمى القوائم المالية المختصرة على المعلومات الواردة فيها.

- التحقق من وجود اتساق أو اتفاق بين القوائم المالية المختصرة والقوائم المالية الكاملة التى تم مراجعتها والتى استخرجت منها القوائم المالية المختصرة والتأكيد على وجود ارتباط بينهما.

وعند قيام مراجع الحسابات بمراجعة القوائم المالية المختصرة يجب أن يركز على مفهوم الأهمية النسبية *Materiality* ومدى إفصاح القوائم المالية المختصرة على العناصر الهامة الواردة فى القوائم المالية الأساسية الواردة فى القوائم المالية الأساسية، وأن يتأكد من إستخدام أساس واحد للتبويب، ومن تطابق النواحى الشكلية للإفصاح فى القوائم المالية المختصرة والقوائم المالية الكاملة، بالإضافة إلى التأكد من ضرورة الإفصاح عن أهم الإيضاحات المتممة للقوائم المالية المختصرة والتى تتمشى مع مفهوم الأهمية النسبية.

3/1- تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية المختصرة

تعرضت معايير المراجعة الدولية[1] والمصرية لتقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية المختصرة، ووفقاً لتلك المعايير يجب على مراجع الحسابات أن لا يصدر تقريراً عن القوائم المالية المختصرة ما لم يكن قد سبق له إبداء رأى عن القوائم المالية الأساسية التى تم استخراج القوائم المالية المختصرة منها. ويجب أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات حول القوائم المالية المختصرة العناصر الأساسية التالية :

أ- عنوان التقرير : " تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية المختصرة"، وذلك وفقاً لمعايير المراجعة المصرية معيار المراجعة المصرى رقم (220). وإن كان من الأفضل أن يكون عنوان هذا التقرير " تقرير مراجع الحسابات المستقل عن مراجعة القوائم المالية المختصرة".

---

(1) IFAC. ISA. NO 800. (1994).

ب- الموجـــه لهـــم التقرير لم تحدد معايير المراجعة المصرية لمن يوجه لهم الـــتقرير؟ ولكن يجب أن يوجه التقرير إلى مساهمى الشركة أساساً وإلى مجلس الإدارة.

جـــ- فقرات التقرير.

يحتوى التقرير على ثلاثة فقرات وهى بالترتيب على النحو التالى :

جـ/1 -الفقرة الإفتتاحية (فقرة المقدمة)

تحتوى الفقرة التمهيدية على إشارة مراجع الحسابات إلى أنه قد قام بمراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركة والتى استخرجت منها القوائم المختصـــرة محـــل المراجعة وأن مراجعته للقوائم السنوية قد تم وفقاً لمعايير المراجعة المصرية أو الدولية، مع ضرورة الإشارة إلى نوع الرأى فى تقريره عـــن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة وإذا كان الرأى غير نظيف يذكر الأســـباب، مـــع تحديـــد تاريخ إعداده لتقرير مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة.

جـ/2- فقرة الرأى

ويشـــير مـــراجع الحسابات فى هذه الفقرة إلى مدى إتفاق أو تمشى القوائـــم الماليـــة المختصرة فى كل جوانبها الهامة مع القوائم المالية الكاملة التى تم مراجعتها والتى اشتقت منها القوائم المالية المختصرة محل المراجعة.

جـ/3- فقرة لفت الإنتباه

وتشـــير تـــلك الفقـــرة إلى أنه للحصول على فهم أشمل وأعم للقوائم الماليـــة وللأداء المالى للشركة، وكذلك لنطاق أعمال المراجعة يجب الرجوع إلى القوائم المالية الكاملة وتقرير مراجع الحسابات عنها.

د- تاريخ التقرير وتوقيع مراجع الحسابات وعنوانه

وفيمـــا يـــلى نمـــوذج تقرير بدون تحفظ عن مراجعة القوائم المالية المختصـــرة فى حالـــة إبـــداء رأى غير متحفظ على القوائم المالية الأساسية أو الكامـــلة كما ورد فى معايير المراجعة المصرية (معيار المراجعة المصرى رقم 220) عن تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة.

مثال لتقرير بدون تحفظ عن قوائم مالية مختصرة

تقرير مراقب الحسابات إلى ....

راجعنا القوائم المالية لشركة . ... عن السنة المالية المنتهية فى / / والتى استخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفقة، وذلك طبقاً لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية. وحسبما هو وارد بتقريرنا المؤرخ .... فقد أبدينا رأياً غير متحفظ بأن القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / والتى استخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفق تعبر بوضوح - فى كل جوانبها الهامة - عن المركز المالى للشركة فى / / وكذا عن نتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ فى ضوء معايير المحاسبة المصرية.

ومن رأينا أن القوائم المالية المختصرة المرفقة تتفق - ل ف جوانبها الهامة - مع القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / .

ومن أجل الحصول على تفهم أشمل للمركز المالى للشركة فى / / ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وكذا عن نطاق أعمال مراجعتنا، يقتضى الأمر الرجوع إلى القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / وتقريرنا عليها.

تاريخ التقرير

توقيع مراقب الحسابات

عنوان مراقب الحسابات

وفيمــا يــلى نمــوذج لتقرير بدون تحفظ عن مراجعة القوائم المالية المختصرة مع وجود رأى متحفظ على القوائم المالية الكاملة التى إشتقت منها القوائم المالية المختصرة وذلك كما ورد فى معايير المراجعة المصرية.

مثال لتقرير نظيف عن مراجعة قوائم مالية مختصرة يتضمن رأى متحفظ على القوائم المالية الكاملة

تقرير مراقب الحســابات إلى ....

على القوائم المالية المختصرة لشركة ....

راجعــنا القوائــم المالية لشركة . . .. .. عن السنة المالية المنتهية فى / / والتى استخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفقة، وذلك طــبقاً لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية. وحســبما هــو وارد بتقريرنا المؤرخ .... فقد أبدينا رأياً متحفظاً بأن القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / والتى استخرجت منها القوائــم الماليــة المختصرة المرفقة تعبر بوضوح – فى كل جوانبها الهامة – عن المركز المالى للشركة فى / / وكذا عن نتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية عــن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ فيما عدا – تضخم بند المخزون بمبلغ ......

ومــن رأيــنا أن القوائــم الماليــة المختصــرة المــرفقة تتفق – فى كل جوانــبها الهامــة – مع القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / . والتى أبدينا رأياً متحفظاً عليها.

ومــن أجــل الحصــول عــلى تفهــم أشــمل لــلمركز المــالى للشركة فى / / ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلــك الــتاريخ وكذا عن نطاق أعمال مراجعتنا، يقتضى الأمر الرجوع إلى القوائم الماليــة الكامــلة للشــركة عن السنة المالية المنتهية فى / / وتقريرنا عليها.

تاريخ التقرير

توقيع مراقب الحسابات

عنوان مراقب الحسابات

يتضح مما سبق ما يلى :

أ- تقــدم القوائم المالية المختصرة تفاصيل أقل من القوائم المالية السنوية، لذلــك فإنــه يجب أن يتم تنبيه القارئ إلى أنه للحصول على تفهم أفضل لــلمركز المــالى للمنشــأة ونتائج أعمالها يتعين أن تقرأ القوائم المالية المختصــرة مــع آخــر قوائــم مالية تمت مراجعتها والتى تتضمن كافة الإيضــاحات الــتى يتطلــبها الإطار المحاسبى المستخدم وذلك من خلال تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية المختصرة.

ب- لا تتضــمن القوائم المالية المختصرة كافة المعلومات التى يتطلبها الإطار المحاســبى المتبع فى إعداد القوائم المالية السنوية التى تمت مراجعتها (معاييــر المحاســبة المصــرية أو الدوليــة) وعليه لا يجوز لمراجع الحســابات أن يســتخدم فى تقريــره عبارة مثل " تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة " عند إبداء رأيه على القوائم المالية المختصرة.

جـــ- فى حالــة إصدار مراجع الحسابات لتقرير متحفظ عن مراجعة القوائم المالية السنوية لأى سبب فإنه يجب أن يشير مراجع الحسابات إلى ذلك التحفظ فى تقريره عن مراجعة القوائم المالية المختصرة مع ذكر سبب التحفظ.

د- فى حالــة إصــدار مــراجع الحسابات لتقرير يتضمن رأى معاكس عن مــراجعة القوائم المالية السنوية لأى سبب، فإن مراجع الحسابات يجب أن يشــير إلى أنه قد أبدى رأياً عكسياً على القوائم المالية الكاملة مع ذكر سبب ذلك.

هـ- فى حالة ما إذا تبين لمراجع الحسابات أن القوائم المالية المختصرة لا تتفق فى بعض جوانبها الهامة مع القوائم المالية الكاملة والتى اشتقت مــنها القوائــم المالية المختصرة فإنه يجب أن يضيف فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى يبين فيها أسباب ذلك.

فعلى سبيل المثال إذا تبين لمراجع الحسابات أن قائمة الدخل المختصرة لم تفصح عن إيرادات النشاط بصورة مستقلة عن الإيرادات غير العادية التى لا ترتبط بالنشاط فإنه فى هذه الحالة يضيف فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى على الصورة التالية.

" إتضح لنا عدم إتفاق الإفصاح فى قائمة الدخل المختصرة عن الإفصاح فى قائمة الدخل الكاملة فيما يتعلق بالإفصاح عن إيرادات النشاط بصورة مستقلة عن الإيرادات غير العادية التى لا ترتبط بالنشاط ". وتظهر فقرة الرأى بعد ذلك على الصورة التالية :

" فيما عدا ما ورد فى الفقرة السابقة فمن رأينا أن القوائم المالية المختصرة المرفقة تتفق فى كل جوانبها الهامة مع القوائم المالية الكاملة لشركة .... عن السنة المالية المنتهية فى / / ".

و- فى حالة ما إذا تبين لمراجع الحسابات أن القوائم المالية المختصرة لا تتفق فى كل جوانبها الهامة مع القوائم المالية الكاملة والتى اشتقت منها القوائم المالية المختصرة فإنه يجب أن يضف فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى يبين فيها أسباب ذلك، ثم يبدى رأى معاكس فى فقرة الرأى بأن يذكر أنه بناءًا على ما ورد فى الفقرة التوضيحية فإن القوائم المالية المختصرة المرفقة لا تتفق فى كل جوانبها الهامة مع القوائم المالية الكاملة لشركة .... عن السنة المالية المنتهية فى / /

ز- يمتنع مراجع الحسابات عن إبداء الرأى فى القوائم المالية المختصرة طالما إمتنع عن إبداء الرأى فى القوائم المالية الأساسية التى اشتقت منها القوائم المالية الكاملة.

ح- قد يرى البعض أن إشارة مراجع الحسابات فى تقريره عن مراجعة القوائم المالية المختصرة إلى ضرورة الرجوع إلى القوائم المالية الكاملة وتقرير مراجع الحسابات عنها لفهم أشمل وأعم لتلك القوائم قد يفقد القوائم المالية لأهميتها، ويقلل من أهمية تقرير المراجعة عنها.

إلا أنـــه يمكن القول أن تلك الإشارة الغرض منها التأكيد على أن القوائم المالية الكاملة وتقرير المراجعة عليها تظل متاحة لمن يرغب فى معرفة المزيد من المعلومات التفصيلية.

ط- قــد يــبدى مراجع الحسابات رأى نظيف فى تقريره عن مراجعة القوائم الماليـــة السنوية ويبدى رأى غير نظيف (متحفظ أو معاكس) فى تقريره عــن مــراجعة القوائـــم المالية المختصرة، والعكس صحيح وذلك نظراً لإخــتلاف الهــدف من مراجعة القوائم المالية السنوية (إبداء الرأى فى مدى صدق وعدالة القوائم المالية فى التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المـــالى)، عن الهدف من مراجعة القوائم المالية المختصرة (بيان مدى تمشـــى القوائـــم الماليـــة المختصرة فى كافة جوانبها الهامة مع القوائم المالية الكاملة التى إشتقت منها القوائم المالية المختصرة).

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن للشركة أن تقوم بإعداد قوائم مالية مرحلية مختصرة وفى هذه الحالة يقوم مراجع حسابات الشركة بإجراء فحص محدود للقوائم المالية المرحلية المختصرة.

ويهــدف مــراجع الحســابات من قيامه بفحص القوائم المالية المرحلية المختصـــرة إلى إبداء رأيه فى مدى إتفاق القوائم المالية المرحلية المختصرة فى كـــل جوانـــبها الهامـــة مع القوائم المالية المرحلية الكاملة والتى سبق له فحصها.

ويحتوى تقرير فحص القوائم المالية المرحلية المختصرة على العناصر التالية :

1- عنوان التقـــرير

" تقرير الفحص المحدود للقوائم المالية المرحلية المختصرة ".

2- الجهة الموجهة لها التقرير

لا تختــلف الجهـــة الموجه لها التقرير عن الجهة الموجه لها تقرير فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة وهى مجلس الإدارة أو الجمعية العامة للمساهمين أو البورصة أو هيئة سوق المال.

3- فقـــرات التقرير

أ- فقرة إفتتاحية :

يشير فيها مراجع الحسابات إلى أنه قد سبق له إجراء فحص محدود لـــلقوائم الماليـــة المرحلية الكاملة للشركة والتى اشتقت منها القوائم المالية المرحـــلية المختصـــرة وأن يحدد تاريخ تقريره عن الفحص المحدود للقوائم الماليـــة المرحلية الكاملة، وأن يوضح نتيجة الفحص المحدود للقوائم المالية المرحـــلية الكاملة أو نوع التأكيد السلبى فى تقريره عن فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة وإذا كان التأكيد السلبى غير نظيف يذكر السبب.

ب- فقرة الرأى :

ويشير فيها مراجع الحسابات إلى مدى إتفاق القوائم المالية المرحلية المختصـــرة فى كـــل جوانبها الهامة مع القوائم المالية المرحلية الكاملة التى سبق فحصها.

جـ- فقرة لفت الإنتباه :

وتشـــير تلك الفقرة إلى أنه لأغراض الحصول على فهم أشمل للقوائم الماليـــة المرحـــلية يجب الرجوع إلى القوائم المالية المرحلية الكاملة وتقرير الفحص المحدود عليها.

وفيما يلى نموذج لتقرير مراجع الحسابات المستقل عن فحص القوائم المالية المرحلية المختصرة.

تقرير الفحص المحدود للقوائم المالية المرحلية المختصرة
فى 2007/3/31 لشركة "الياسمين" التجارية (ش.م.م)

السـادة / ....

قمنا بإجراء فحص محدود للقوائم المالية المرحلية لشركة" الياسمين " التجارية (شركة مساهمة مصرية) والمتمثلة فى قائمة المركز المالى فى 2007/3/31 وقائمتى الدخل والتدفقات النقدية عن الفترة من 2007/1/1 حتى 2007/3/31، والتى استخرجت منها القوائم المالية المرحلية المختصرة وذلك وفقاً لمعايير المراجعة المصرية أو الدولية وقد أصدرنا نتيجة هذا الفحص تقريرنا فى 2007/4/30 والذى تضمن أنه لم يتبين لنا وجود أى تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغى إجرائها على القوائم المالية المرحلية والتى استخرجت منها القوائم المالية المرحلية المرفقة لكى تتفق مع معايير المحاسبة المصرية أو الدولية.

وفى ضوء فحصنا للقوائم المالية المرحلية المختصرة فقد تبين لنا أنها تتفق فى كل جوانبها الهامة مع القوائم المالية المرحلية الكاملة.

ومن أجل الحصول على فهم أشمل وأعم للمركز المالى للشركة فى 3/31/ 2007 وكذلك نتيجة نشاط الشركة وحركة التدفقات النقدية والتغيرات فى حقوق الملكية عن الفترة من 2007/1/1 حتى 2007/3/31 وكذلك نطاق أعمال الفحص فإن الأمر يقتضى الرجوع إلى القوائم المالية المرحلية الكاملة للشركة وتقرير فحصنا لها.

الإسكندرية فى 2007/5/4

مراجع الحسابات
ياسر شحاته
س.م.م ....

ومن ناحية أخرى لا يمكن لمراجع الحسابات أن يقوم بفحص القوائم المالية المرحلية المختصرة للشركة ما لم يقم بفحص القوائم المالية المرحلية الكاملة، وكذلك لا يمكن لمراجع الحسابات إصدار تقرير عن فحص القوائم المالية المرحلية المختصرة فى حالة إمتناعه عن إعطاء تأكيد سلبى عن القوائم المالية المرحلية الكاملة.

2- مراجعة المعلومات المالية القطاعية

يتـــناول هذا الجزء بيان ماهية المعلومات المالية القطاعية وأهميتها، وأهـــداف مراجعتها، وتقرير مراجع الحسابات عن مراجعة المعلومات المالية القطاعية وذلك على النحو التالى :

1/2- ماهية المعلومات المالية القطاعية وأهميتها

تتطلب معايير المحاسبة المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الماليـــة فى الولايـــات المـــتحدة الأمريكية[1] ضرورة الإفصاح المحاسبى عن المعـــلومات الماليـــة القطاعية. وتشمل تلك المعلومات القطاعية معلومات عن عمـــليات المشـــروع فى صـــناعة مـــا، وعمليات المشروع مع بعض الجهات الخارجية، والصادرات والمبيعات المحلية وأهم عملاء المشروع.

ويعـــرف القطاع داخل الشركة بأنه أحد مكوناتها مثل الفرع أو القسم أو مجموعـــة مـــن العمـــلاء، يمكـــن تمييـــز أو فصل أصوله ونتائج عملياته وأنشطته بطريقة عملية لأغراض إعداد القوائم المالية للشركة.

ويتطـــلب الإفصاح المحاسبى عن المعلومات القطاعية ضرورة فصل بعـــض العناصر الهامة فى القوائم المالية للمنشأة مثل إيرادات القطاع وإهلاك القطـــاع ونـــتيجة نشاط القطاع والأصول المستخدمة فى كل قطاع على حدة، ويتم التعبير عن ذلك بمبالغ نقدية أو كنسبة مئوية.

ويحـــتاج مســـتخدموا القوائـــم المالية للمعلومات القطاعية لأغراض عديـــدة أهمهـــا تحليل وفهم القوائم المالية ككل، وتقييم الأداء القطاعى والعام للمنشأة فى الماضى والحاضر وإجراء توقعات مستقبلية لهذه الأداء.

ومـــن ناحيـــة أخرى فإن الإفصاح عن المعلومات القطاعية له أهمية بالنســـبة لإدارة المشـــروع المســـئولة على تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المـــتاحة وتوزيعها على القطاعات والإستخدامات البديلة وذلك لمحاولة جذب الإســـتثمارات فى قطـــاع معيـــن مـــن قطاعات المشروع، ولتوصيل معلومات للمســـاهمين الحاليين وللمستثمرين المحتملين عن كفاءة الإدارة فى قطاعات

(1) FASB No. 14, (1976)

معينـــة مـــثل قطـــاع التصدير. ويمكن أيضاً لمستخدمي القوائم المالية خاصة المتعاملين فى سوق الأوراق المالية الاعتماد على المعلومات المالية القطاعية فى عقـــد مقارنـــات مفيدة بين العديد من الشركات لإتخاذ قرار بالإستثمار فى قطاع معين.

2/2- مراجعة المعلومات المالية القطاعية واهدافها

تتطلب الإصدارات المهنية [1] فى مجال المراجعة ضرورة قيام مراجع الحســـابات بمـــراجعة المعـــلومات المالية القطاعية للتحقق من مدى ملائمة الإفصـــاح عـــن المعلومات القطاعية من ناحية، ومراجعتها من حيث علاقتها بـــالقوائم المالية السنوية محل المراجعة ككل من ناحية أخرى، وعلى مراجع الحســـابات أن يحـــدد لمســـتخدمى القوائم المالية مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات القطاعية إنطلاقاً من مدى إتفاقها مع القوائم المالية للمنشأة ككل.

وتستمد عملية مراجعة المعلومات المالية القطاعية أهميتها من أهمية مـــراجعة القوائـــم المالية للمنشأة محل المراجعة. حيث أن مراجع الحسابات ســـيقوم بمراجعة المعلومات المالية القطاعية فى إطار عملية مراجعة القوائم الماليـــة للمنشأة، بمعنى أنه لن يقوم بإعداد تقرير منفصل عن عملية مراجعة المعلومات المالية القطاعية لإبداء الرأى الفنى المحايد.

ويـــتم مـــراجعة المعـــلومات المالية القطاعية حتى يمكن لمستخدمى القوائـــم الماليـــة الاعتماد عليها، وزيادة الثقة فيها لأغراض إتخاذ القرارات الإستثمارية.

ومـــن ناحيـــة أخرى فإن مراجعة المعلومات المالية القطاعية وإعداد تقريـــر عن نتيجة تلك المراجعة يساعد البنوك على إتخاذ قرار بمنح الإئتمان لـــتمويل التوسعات فى بعض القطاعات، كما تهتم الشركات القابضة بمراجعة المعـــلومات المالية القطاعية للشركات التابعة، وذلك لأغراض الرقابة وتقييم الأداء المالى والإقتصادى لتلك الشركات.

---

(1) AICPA. SAS NO 21 (1977)
AICP, SAS NO 32 (1980)

ويجـب على مراجع الحسابات عند قيامه بمراجعة المعلومات المالية القطاعيـة فى سـياق مراجعـته للقوائم المالية السنوية أن يأخذ فى الاعتبار طـبيعة نشـاط المنشأة، والصناعة التى تنتمى إليها المنشأة، وعدد قطاعاتها وأسـس تمييـزها والهيكل التنظيمى للمنشأة، مع ضرورة الأخذ فى الاعتبار الأهمية النسبية للمعلومات القطاعية وذلك حتى يتمكن من تحديد مدى وتوقيت وطـبيعة إجـراءات مـراجعة المعلومات المالية القطاعية فى سياق مراجعته لـلقوائم المالية السنوية للمنشأة ككل، ويتم تحديد الأهمية النسبية للمعلومات القطاعيـة إستناداً إلى الحجم النسبى للمعلومات القطاعية بالنسبة للمعلومات التى تخص المنشأة ككل.

وتتطـلب عمـلية مـراجعة المعلومات المالية القطاعية ضرورة قيام مراجع الحسابات بالعديد من الإجراءات التحليلية والإستفسارات المتعلقة بتلك المعلومات القطاعية وتتضمن تلك الإجراءات ما يلى :

أ- الإستفسـار عـن كيفية تحديد قطاعات المنشآت، وكيفية قياس إيرادات ومصروفات كل قطاع، وكيفية تمييز أصول كل قطاع.

ب- الإستفسـار عـن كيفية فصل القوائم المالية للمنشأة إلى معلومات مالية قطاعيـة، وكذلـك الإستفسار عن كيفية تخصيص المصاريف العامة بين القطاعات المختلفة للمنشأة لبيان مدى الإلتزام بمتطلبات الإفصاح فى هذا الشأن، ومدى ملائمة طرق التخصيص المستخدمة.

جـ-الإستفسار عن أسس المحاسبة عن التحويلات بين القطاعات المختلفة للمنشأة.

د- مقارنة المعلومات المالية القطاعية عن العام الحالى مع المعلومات المالية القطاعية عن العام السابق وكذلك مع المعلومات القطاعية التقديرية عن العـام الحـالى بهدف تجديد العلاقات والعناصر غير العادية والإستفسار عنها.

هـ- تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية القطاعية قد تم عرضها بإتساق مع مدار الفترات المحاسبية، وكذلك التأكد من سلامة الإفصاح عن المعلومات المالية القطاعية.

و- تقييم مدى كفاية الإفصاح عن المعلومات المالية القطاعية وذلك وفقاً للقوانين واللوائح السارية، ومتطلبات بعض الجهات الرقابية مثل الشركات القابضة أو الهيئة العامة لسوق المال أو البنك المركزى.

مما سبق يتضح أن مراجعة المعلومات المالية القطاعية تهدف إلى ما يلى :

- تحديد مدى ملائمة الإفصاح عن المعلومات المالية القطاعية من خلال إعداد القوائم المالية للمنشأة ككل وبما يتمشى مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- تحديد مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية القطاعية ومدى إتفاقها مع القوائم المالية للمنشأة ككل.
- تحديد ما إذا كانت هناك تحريفات جوهرية فى المعلومات المالية القطاعية أدت إلى وجود تحريفات جوهرية فى القوائم المالية للمنشأة ككل وبالتالى التأثير على الرأى الفنى المحايد فى القوائم المالية السنوية للمنشأة ككل.

3/2 - تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة المعلومات المالية القطاعية

سبق أن ذكرنا أن مراجع الحسابات لن يقوم بإعداد تقرير منفصل عن مراجعة المعلومات المالية القطاعية وذلك لإبداء الرأى الفنى المحايد فى تلك المعلومات، حيث يغطى تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للمنشأة ككل رأى مراجع الحسابات فى المعلومات المالية القطاعية، ولكننا سنبين فى الجزء التالى أثر مراجعة المعلومات المالية القطاعية على تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للمنشأة ككل وذلك على النحو التالى :

أ- عدم وجود أى تحريفات فى المعلومات المالية القطاعية

إذا أسفرت نتيجة عملية مراجعة القوائم المالية القطاعية إلى عدم وجود أى تحريفات فى المعلومات المالية القطاعية، وأن تلك المعلومات تعبر بصدق فى كل الأمور الجوهرية عن العمليات القطاعية، أو أن هناك تحريف غير جوهرى فى المعلومات المالية القطاعية لا يؤثر على القوائم المالية للمنشأة ككل، فإن مراجع الحسابات لن يشير فى تقريره النمطى المختصر عن مراجعة القوائم المالية السنوية إلى تلك المعلومات المالية القطاعية فى أى فقرة من فقرات التقرير.

ب- وجود تحريف جوهرى فى المعلومات المالية القطاعية

إذا أسفرت نتيجة عملية مراجعة القوائم المالية القطاعية إلى وجود تحريف جوهرى فى تلك المعلومات فى علاقتها بالقوائم المالية السنوية للمنشأة ككل، فإن مراجع الحسابات يجب أن يبدى رأياً متحفظاً أو معاكساً حسب حكمه المهنى فى تقريره السنوى النمطى المختصر عن مراجعة القوائم المالية السنوية للمنشأة ككل، وفى هذه الحالة لن يختلف تقرير مراجع الحسابات النمطى المختصر فيما عدا أنه يجب أن يتضمن تقرير المراجعة على فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى يشير فيها إلى تلك التحريفات.

مثال

يقوم مراجع الحسابات الأستاذ / ياسر شحاته بمراجعة حسابات شركة الياسمين الصناعية لإنتاج الملابس الجاهزة (ش.م.م) وقد تبين له أن الشركة لديها مصنعين، المصنع الأول للإنتاج الذى يباع محلياً، والمصنع الثانى للإنتاج المخصص للتصدير. وتبين لمراجع الحسابات من خلال مراجعته لحسابات الشركة أن مصاريف إهلاك آلات الشركة وقيمتها 1200000 جنيه تم تحميلها بالكامل على المصنع الأول المخصص للإنتاج والبيع المحلى (إيضاح رقم 9) رغم إمكانية تحديد نصيب المصنع الثانى المخصص للإنتاج بغرض التصدير منها، والتى قدرت بمبلغ 800000 جنيه ولم تقم الإدارة بتصويب هذا الخطأ.

يتضـــح من ذلك أن هناك مبالغة فى أرباح المصنع الثانى المخصص للإنـــتاج بغـــرض التصـــدير بمبلغ 800000 جنيه نتيجة عدم عدم أخذ إهلاك الآلات فى الاعتبار.

وفى هـــذه الحالـــة يقوم ،راجع الحسابات بإصدار تقرير متحفظ عن مـــراجعة القوائم المالية السنوية للشركة ككل نظراً لأن هناك تحريف جوهرى فى علاقـــة المعلومات المالية القطاعية بالقوائم المالية للشركة ككل، وفى هذه الحالة يضيف فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى كما يلى :

" تبين من الإيضاح رقم (9) أن مصروف إهلاك آلات الشركة وقيمته 1200000 جنيه قد تم تحميله بالكامل على القطاع المحلى رغم أن ما يخص القطاع المحلى منها 400000 جنيه، ويخص قطاع التصدير 800000 جنيه، وقد أدى ذلك إلى تخفيض أرباح القطاع المحلى بمبلغ 800000 جنيه وزيادة أرباح قطاع التصدير بنفس المبلغ ".

وتظهر فقرة الرأى على النحو التالى :

" وفيمـــا عدا ما يتعلق بالآثار الناتجة عن عدم تخصيص إهلاك آلات الشـــركة بيـــن قطاع الإنتاج للبيع المحلى وقطاع الإنتاج بغرض التصدير كما أشـــرنا إلى ذلـــك فى الفقرة السابقة، فإن القوائم المالية المذكورة سابقا مع الإيضـــاحات المـــتممة لها (يتم ذكر القوائم المالية محل المراجعة فى الفقرة الـــتمهيدية لتقرير مراجع الحسابات) تعبر بصدق فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة فى .... عن نتيجة نشاطها وتدفقاتها المالية عـــن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية (أو الدولية) ذات العلاقة ".

جـ- عدم كفاية الإفصاح عن المعلومات المالية القطاعية

إذا تـــبين لمـــراجع الحســـابات عدم الإفصاح عن المعلومات المالية القطاعيـــة والذى يرى مراجع الحسابات ضرورة الإفصاح عنها، أو أن هناك إفصـــاح غير كافى عن تلك المعلومات، فعلية أن يقوم بتعديل تقريره السنوى

السنمطى المختصر عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركة ككل وذلك بأن يبدى رأياً متحفظاً عن القوائم المالية للشركة ككل مع إضافة فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى يشير فيها إلى عدم كفاية الإفصاح عن المعلومات المالية القطاعية، أو إلى عدم وجود إفصاح عن تلك المعلومات والذى يرى مراجع الحسابات ضرورة الإفصاح عنها، إنطلاقاً من أن عملية مراجعة القوائم المالية للمنشأة ككل تتضمن تقييم سلامة العرض والإفصاح فى القوائم المالية بصفة عامة.

فعلى سبيل المثال إذا تبين لمراجع حسابات شركة الياسمين الصناعية لإنتاج الملابس الجاهزة أن القوائم المالية للشركة فى 2005/12/31 لا تتضمن إفصاح عن المعلومات المالية للقطاع المحلى وقطاع التصدير، والتى يرى مراجع الحسابات ضرورة الإفصاح عنها فإنه فى هذه الحالة يجب على مراجع الحسابات أن يقوم بإصدار تقرير متحفظ عن القوائم المالية السنوية للشركة ككل نظراً لعدم وجود إفصاح عن المعلومات المالية القطاعية ويتطلب ذلك إضافة فقرة توضيحية للتقرير وذلك قبل فقرة الرأى كما يلى :

" لم تفصح الشركة عن المعلومات المالية القطاعية عن السنة المالية المنتهية فى 2005/12/31 ومن رأينا أنه كان يجب على إدارة الشركة الإفصاح عن وجود قطاعين أحدهما للإنتاج بغرض البيع المحلى والآخر بغرض التصدير، وهذا الإفصاح يتمشى مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وقد أدى عدم الإفصاح عن المعلومات المالية القطاعية إلى عدم سلامة العرض والإفصاح فى القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية فى 2005/12/31.

وتظهر فقرة الرأى بعد الفقرة التوضيحية على الصورة التالية :

" فيما عدا ما ورد فى الفقرة السابقة عن عدم الإفصاح عن المعلومات المالية القطاعية فمن رأينا أن القوائم المالية المذكورة سابقاً مع الإيضاحات المتممة لها تعبر بصدق فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة فى 2005/12/31 وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية عن السنة

المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وذلك وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (أو الدولية) وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة.

ء- وجود قيود على نطاق عملية مراجعة المعلومات المالية القطاعية

قد تفرض إدارة الشركة العديد من القيود على نطاق عملية مراجعة المعلومات المالية القطاعية بصورة لا تمكن مراجع الحسابات من التحقق من المعلومات المالية القطاعية بالقدر الكافى أو الإطلاع على السجلات القطاعية، وقد لا ترد الإدارة على إستفسارات مراجع الحسابات بخصوص المعلومات المالية القطاعية. وفى بعض الأحيان قد لا يتمكن مراجع الحسابات من مراجعة القوائم المالية القطاعية بسبب وجود بعض القطاعات الجغرافية فى بعض المناطق النائية.

ويجب على مراجع الحسابات فى حالة وجود قيود على نطاق عملية مراجعة المعلومات المالية القطاعية أن يعدل من تقريره النمطى المختصر عن مراجعة القوائم المالية السنوية، وذلك بأن يضيف إلى فقرة النطاق إشارة إلى أن عملية المراجعة لا تتضمن مراجعة المعلومات المالية القطاعية. ثم يضيف فقرة توضيحية قبل فقرة الرأى يشير فيها إلى وجود قيود على نطاق عملية مراجعة المعلومات المالية القطاعية لم تمكنه من إجراء مراجعة لتلك المعلومات. ويبدى بعد ذلك رأى متحفظ فى فقرة الرأى.

وبإفتراض أن مراجع حسابات شركة الياسمين الصناعية لإنتاج الملابس الجاهزة لم يتمكن من مراجعة قطاع الإنتاج بغرض التصدير بسبب وجود قيود فرضتها الإدارة على نطاق عملية مراجعة تلك المعلومات.

فى هذه الحالة يتم إضافة ما يلى إلى فقرة النطاق :

" لا تشتمل مراجعة القوائم المالية للشركة مراجعة المعلومات المالية الخاصة بقطاع الإنتاج بغرض التصدير ". وتظل باقى فقرة النطاق كما هى.

وتظهر الفقرة التوضيحية قبل فقرة الرأى كما يلى :

" لم نتمكن من مراجعة المعلومات المالية القطاعية الخاصة بقطاع الإنتاج بغرض التصدير بسبب .... (يذكر الأسباب) ".

وتظهر فقرة الرأى على النحو التالى :

" فيما عدا ما تم الإشارة إليه فى الفقرة السابقة بشأن عدم مراجعة معلومات قطاع الإنتاج بغرض التصدير، فإن القوائم المالية المذكورة سابقاً تعبر بصدق فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة فى 2005/12/31 وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وذلك وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (أو الدولية) وفى ضوء القوانين واللوائح ذات العلاقة.

3- مراجعة المعلومات الاخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها

تناولت معايير المراجعة الدولية[1] ومعايير المراجعة المصرية (المعيار المصرى رقم 210) وكذلك الإصدارات المهنية الأمريكية الصادرة عن مجمع المحاسبية القانونيين الأمريكيين[2] عملية مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها.

وسنتناول فى هذا الجزء ماهية المعلومات المرافقة للقوائم المالية وأهميتها، والفرق بينها وبين الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، ولعملية مراجعة المعلومات المرافقة للقوائم المالية وأهميتها وأهدافها، وأخيراً التعرض لتقرير مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية وذلك على النحو التالى :

1/3- ماهية المعلومات الاخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها، واهميتها

تصدر المنشأة عادة كتيباً سنوياً يتضمن قوائمها المالية التى تم مراجعتها مع تقرير مراجع الحسابات عليها، ويشار إلى هذا الكتيب عادة بالتقرير السنوى Annual Report " وقد تدرج المنشأة فى هذا الكتيب – إما تطبيقاً للقانون أو بحكم العرف – معلومات أخرى مالية وغير مالية، وتسمى هذه المعلومات (المعلومات الأخرى المرافقة).

وكأمثلة على هذه المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية، الملخصات المالية أو الأمور المالية الهامة مثل صافى الربح وعائد السهم

(1) IFAC . ISA. NO . 720 (1994).

(2) AICPA . SAS, NO , 52 (1988).

وإجمالى الأجور مقارنة بالأعوام السابقة، وكذلك بيانات عن العمالة من ناحية العدد والنوعية والمزايا النقدية والعينية والخدمات الصحية والإجتماعية التى تقدم لهم، وكذلك بيانات عن النفقات الرأسمالية المخططة لأغراض التوسعات الإنتاجية، وبعض المؤشرات أو النسب المالية الهامة، وحصة الشركة من السوق وأسماء المديرين وأعضاء مجلس الإدارة، أو التطور التاريخى للتعويضات فى شركات التأمين، أو إحتياطى الخام أو البترول فى شركات التعدين أو البترول، أى أن الغرض من تلك المعلومات الأخرى المرافقة هو إعطاء تحليلات إضافية لأداء الشركة.

وتتشابه المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية مع الإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتى يتم إعدادها وفقاً لأحكام القانون فى أن كلاهما تعده الإدارة وترفقه بالقوائم المالية ويتضمنه الكتيب السنوى للشركة، وكلاهما يتم تقديمه لمستخدمى القوائم المالية.

وتختلف المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية عن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية فى أن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية تكون ذات طبيعة مالية فى حين أن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية تكون ذات طبيعة مالية وغير مالية، كما أن الشركات ملزمة بإعداد الإيضاحات المتممة للقوائم المالية بحكم القانون (ملحق رقم 2 بالقانون رقم 95 لسنة 1992 بإصدار سوق رأس المال ولائحته التنفيذية). فى حين أنه ليس هناك إلزام على الشركات بالإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها.

ومن ناحية أخرى فإن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية تدخل ضمن نطاق عملية المراجعة التى يقوم بها مراجع الحسابات، حيث يجب أن يقوم مراجع الحسابات بمراجعة القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها، والتى تعتبر جزء متمم ومكمل للقوائم المالية محل المراجعة، فى حين أن مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية قد تكون غير ملزمة لمراجع

الحسابات إلا فيما يتعلق بالتحقق من مدى تمشى تلك المعلومات مع المعلومات الواردة فى القوائم المالية.

ومن ناحية أخرى فإن تلك المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية لها أهمية كبيرة فى مساعدة مستخدمى القوائم المالية خاصة المتعاملين فى سوق الأوراق المالية على ترشيد قراراتهم لما تحتويه من معلمات هامة عن العمالة ومؤشرات الأداء والعديد من المؤشرات المالية، ومعلومات عن إتجاهات التطور فى نشاط المنشأة وإستثماراتها المخططة، وكذلك معلومات عن المديرين ومجلس الإدارة والذين قد يكونوا ذو كفاءة فنية وإدارية نادرة، ولهم سمعة طيبة.

2/3- اهمية مراجعة المعلومات الاخرى المرافقة للقوائم المالية واهدافها

. تتمثل أهمية مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية الذى تم مراجعتها فى إنها تزيد من ثقة ودرجة اعتماد مستخدمى القوائم المالية فى تلك المعلومات، وبالتالى فإن مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية يساعد إدارة الشركة فى طرحها لأوراق مالية جديدة (أسهم أو سندات) وذلك من خلال إضفاء الثقة على محتويات نشرة الاكتتاب من المعلومات مما يؤدى إلى ثقة المستخدمين الممثلين فى تلك المعلومات.

ومن ناحية أخرى فإن مراجعة تلك المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية يؤدى إلى زيادة الثقة بصفة عامة فى محتويات كتيب التقرير السنوى التى تصدره المنشأة عادة، ويدعم من إمكانية اعتماد البنوك على تلك المعلومات فى إتخاذ قراراتهم بمنح القروض أو المشاركة فى تمويل بعض الأنشطة أو المشروعات الإستثمارية.

ويتحدد هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية بإفتراض أن مسئولية مراجع الحسابات تنحصر فى المعلومات الواردة فى تقريره، وبالتالى فإن مراجع الحسابات ليست عليه أية مسئولية فى تحديد مدى دقة وسلامة عرض المعلومات الأخرى المرافقة، وعلى الرغم من ذلك فإنه يجب على مراجع الحسابات دراسة تلك المعلومات لأغراض تحديد مدى تمشى أو إتساق تلك

المعلومات الأخرى المرافقة مع القوائم المالية التى راجعها وذلك لتحديد أية إختلافات هامة بين تلك المعلومات الأخرى المرافقة وبين القوائم المالية التى قام بمراجعتها، وعندما تتعارض المعلومات الأخرى المرافقة مع المعلومات الواردة فى القوائم المالية التى تم مراجعتها فإن هذا التعارض يؤدى إلى الشك فى الاستنتاجات التى توصل إليها مراجع الحسابات من أدلة المراجعة التى سبق الحصول عليها، ويحتمل أيضاً الشك فى الأساس الذى بنى عليه مراجع الحسابات رأيه الفنى فى القوائم المالية السنوية.

ولاشك أن مصداقية القوائم المالية التى قام مراجع الحسابات بمراجعتها قد تتأثر بالتعارض الذى قد يتواجد بين تلك القوائم المالية والمعلومات الأخرى المرافقة، سواء كان هناك إلزام قانونى أو تعاقدى على مراجع الحسابات بمراجعة تلك المعلومات المرافقة وإعداد تقرير عنها أم لا.

3/3 - مشاكل التقرير عن مراجعة المعلومات الاخرى المرافقة للقوائم المالية

بصرف النظر عن وجود إلزام قانونى أو تعاقدى بمراجعة المعلومات الأخرى المرافقة فإنه يجب على مراجع الحسابات أن يتأكد من تمشى أو إتساق المعلومات الأخرى المرافقة مع القوائم المالية التى تم مراجعتها.

وإذا تبين لمراجع الحسابات عند دراسته للمعلومات الأخرى المرافقة وجود إختلاف هام بينها وبين ما ورد فى القوائم المالية، فعليه تحديد ما إذا كانت القوائم المالية التى قام بمراجعتها تحتاج إلى تعديل أم أن المعلومات الأخرى المرافقة هى التى يجب تعديلها، وقد يصل مراجع الحسابات إلى الحالات التالية :

1/3/3- ضرورة تعديل القوائم المالية :

إذا توصل مراجع الحسابات إلى ضرورة تعديل القوائم المالية التى قام بمراجعتها ورفضت إدارة المنشأة إجراء هذا التعديل، يجب على مراجع الحسابات فى هذه الحالة إبداء رأى متحفظ أو رأى عكسى فى تقريره حسب الأحوال. ويجب أن يشتمل تقريره فى هذه الحالة على فقرة توضيحية قبل فقرة الرأى يشير فيها إلى ذلك.

وكمثال على ذلك نفترض أن شركة الياسمين لتجارة أجهزة التليفون المحمــول (شــركة مساهمة مصرية) كلفت الأستاذ / ياسر شحاته بمراجعة حسابات الشركة عن السنة المالية المنتهية فى 2006/12/31 واتضح له من خــلال إجراءات مراجعة القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية فى 2006/12/31 أن المعــلومات الأخــرى المرافقة للقوائم المالية تضمنت بيع 8500 جهاز نوكيا، وأن هناك زيادة 10% فى مرتبات العاملين بالشركة خلال عــام 2005 عــن العام السابق، وتبين لمراجع الحسابات أن تلك المعلومات الأخــرى المــرافقة صحيحة ولا تتسق مع القوائم المالية التى قام بمراجعتها، وطــلب مــن إدارة الشــركة تعديل القوائم المالية لكى تتمشى مع المعلومات الأخــرى المرافقة، ورفضت إدارة الشركة ذلك، ويرى وفقاً لحكمه المهنى أنه لا يحتاج إلى إبداء رأى معاكس على القوائم المالية السنوية، ففى هذه الحالة سيبدى رأى متحفظ، وستظهر الفقرة التوضيحية قبل فقرة الرأى كما يلى :

" تــم مــراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية لأغراض مــراجعة القوائم المالية السنوية للشركة بغرض إبداء الرأى فيها. وتبين عدم إتســاق المعــلومات المتعــلقة بمبيعات أجهزة التليفون المحمول ماركة نوكيا وكذلك الزيادة فى المرتبات مع القوائم المالية محل المراجعة وكان يجب تعديل القوائم المالية لتتمشى مع تلك المعلومات الأخرى المرافقة ".

وتظهر فقرة الرأى فى هذه الحالة كما يلى :

" فيما عدا تأثير تعديل القوائم المالية لتتمشى مع المعلومات الأخرى المــرافقة كمــا أشــرنا فى الفقرة السابقة، فإن القوائم المالية المذكورة تعبر بصــدق فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة فى 2005/12/31 وعــن نــتائج نشــاطها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك الــتاريخ وذلــك طــبقاً لمعايير المحاسبة المصرية (أو الدولية) وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة ".

2/3/3- ضرورة تعديل المعلومات الأخرى المرافقة :

إذا توصــل مــراجع الحســابات إلى ضرورة تعديل المعلومات الأخرى المــرافقة وترفض إدارة المنشأة إجراء هذا التعديل، يجب على مراجع الحسابات

إما أن يصدر تقريراً متحفظاً يتضمن فقرة توضيحية بعد فقرة النطاق وقبل فقرة الرأى يبين فيها هذا الإختلاف، أو قد يتخذ إجراءات أخرى مثل الإنسحاب من المهمة وتتوقف تلك الإجراءات الأخرى التى يتخذها مراجع الحسابات على الظروف المحيطة بكل حالة وطبيعة الأهمية النسبية لهذا الاختلاف.

3/3/3- حالة وجود تحريفات جوهرية فى المعلومات الأخرى المرافقة والتى لا ترتبط بأمور مدرجة فى القوائم المالية محل المراجعة :

عند دراسة مراجع الحسابات للمعلومات الأخرى المرافقة بغرض التأكد من وجود إتساق بينها وبين القوائم المالية، قد يكتشف وجود تحريفات جوهرية للحقائق الواردة فى تلك المعلومات، ويعنى ذلك أن تلك المعلومات أو عرضها قد تم بصورة غير صحيحة ولن يتأثر تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية فى هذه الحالة على أساس أن هذه المعلومات غير مرتبطة بأمور مدرجة فى القوائم المالية التى قام بمراجعتها وأبدى الرأى فيها.

ويجب على مراجع الحسابات فى هذه الحالة مناقشة هذا الأمر مع الإدارة وإذا ظل معتقداً بأن هناك تحريف واضح للحقائق فى تلك المعلومات المرافقة يجب عليه أن يطلب من الإدارة أن تستشير طرفاً آخر متخصصاً، وأن يأخذ فى الاعتبار ما يقدمه من مشورة. أما إذا تأكد من وجود التحريفات الجوهرية فى المعلومات الأخرى المرافقة وترفض الإدارة تصحيحها، فيجب عليه دراسة إتخاذ إجراء آخر مناسب مثل إخطار المسئولين عن المنشأة كتابة عن قلق مراجع الحسابات بشأن تلك المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية.

فعلى سبيل المثال إذا أفصحت شركة الياسمين لتجارة السيارات ضمن المعلومات الأخرى المرافقة أن نصيبها من مبيعات السوق من السيارات 90% ويعتقد مراجع الحسابات بأن هناك تحريف واضح للحقائق فى تلك المعلومة وطلب من الإدارة إستشارة طرف آخر وليكن إحدى جهات الرقابة أو أحد الخبراء والذى أكد وجود هذا التحريف ورفضت الإدارة تصحيح هذه المعلومات. فإن مراجع الحسابات يجب أن يرسل خطاب لإدارة الشركة يشير

فيــه إلى قــلقه بشأن تلك المعلومات المرافقة ولن يؤثر ذلك على تقريره عن مــراجعة القوائــم الماليــة الســنوية لأن هذا التحريف يتعلق بمعلومات غير مرتبطة بأمور مدرجة فى القوائم المالية محل المراجعة.

4/3/3- حالة توافر المعلومات المرافقة الأخرى بعد تاريخ تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية وقبل نشر القوائم المالية وتقرير مراجعتها :

إذا توافرت لدى مراجع الحسابات معلومات أخرى بعد تاريخ إصداره لــتقريره، وقبل نشر القوائم المالية وتقرير مراجعتها. يجب عليه دراسة هذه المعــلومات فى أقــرب فرصــة ممكنة للتعرف على ما إذا كانت تحتوى على إختلافات هامة أو أوجه عدم إتساق جوهرية مع القوائم المالية التى سبق وأن أصــدر تقرير مراجعة عنها، وكذلك تحديد ما إذا كانت تلك المعلومات الأخرى المرافقة تحتوى على تحريفات جوهرية أم لا.

وإذا تــبين لمــراجع الحسابات عند دراسة للمعلومات الأخرى وجود إختلافات هامة أو أى تحريف هام للحقائق يجب عليه أن يدرس ويحدد ما إذا كــانت القوائــم المالية التى قام بمراجعتها تحتاج إلى تعديل أم أن المعلومات الأخرى هى التى يجب تعديلها وهناك إحتمالين :

الإحتمال الأول - **ضرورة تعديل القوائم المالية التى قام مراجع الحسابات بمراجعتها**

فى هــذه الحالــة يجب على مراجع الحسابات إتباع الإرشاد الواردة فى معيار الأحداث اللاحقة[1].

ووفقــاً لهــذا المعيار تكون إدارة الشركة مسئولة عن إبلاغ مراجع الحسابات بأى حقائق قد تظهر خلال الفترة من تاريخ تقرير مراجع الحسابات حتى تاريخ نشر القوائم المالية، وتؤثر على القوائم المالية.

وإذا عــلم مــراجع الحسابات بتلك الحقائق بعد تاريخ إعداده لتقرير المــراجعة وقــبل تاريخ نشر القوائم المالية وتبين له ضرورة تعديل القوائم الماليــة وقــامت الإدارة بــتعديل القوائم المالية فإنه سيقوم بأداء الإجراءات اللازمــة لمــراجعة القوائــم المالية الجديدة وإعداد تقرير مراجعة جديد على القوائم المالية الجديدة.

---

(1) IFAC NO. 560 (1994)

أمـــا فى عـــدم موافقة إدارة الشركة على تعديل القوائم المالية، وكان مـــراجع الحســـابات قد أعد تقرير المراجعة ولكنه لم يسلمه بعد للشركة فإنه يجب أن يعد تقرير جديد مؤرخاً بتاريخ لاحق لاعتماد القوائم المالية الجديدة، يبدى فيه رأياً متحفظاً أو معاكساً حسب الأحوال.

أمـــا إذا كان مراجع الحسابات قد سلم تقرير المراجعة للشركة فعلية أن يخطـــر المسئولين عن الشركة ولجنة المراجعة بضرورة عدم نشر القوائم الماليـــة وتقرير المراجعة، وإذا استجابت إدارة الشركة وقامت بتعديل القوائم فإنه سيقوم بأداء الإجراءات اللازمة لمراجعة القوائم المالية الجديدة. ومن ثم إعادة إصدار تقرير مراجعة جديد مؤرخاً بتاريخ لاحق لإعتماد القوائم المالية الجديدة، أما إذا لم تستجب الإدارة ولم تقم بتعديل القوائم المالية وقامت بنشر القوائـــم المالية كما هى بدون تعديل مرفقاً بها تقرير المراجعة فإنه يجب على مـــراجع الحسابات أن يعد تقريراً جديداً يتضمن رأياً متحفظاً أو معاكساً حسب الأحوال ويقوم بتلاوته فى الجمعية العامة للشركة على أساس أن أن مسئولية مـــراجع الحســـابات عما ورد فى تقريره تتحدد من تاريخ تلاوة تقريره على المســـاهمين فى الجمعيـــة العامة للشركة، وفى نفس الوقت يجب على مراجع الحســـابات أن يـــتخذ الإجراءات اللازمة لمنع الغير من الاعتماد على تقريره القديـــم الذى قامت إدارة الشركة بنشره، وتتوقف تلك الإجراءات على حقوق مراجع الحسابات وإلتزاماته القانونية وتوصيات محاميه.

الإحتمال الثاني **ضرورة تعديل المعلومات الأخرى المرافقة**

إذا توصـــل مـــراجع الحسابات إلى ضرورة تعديل المعلومات الأخرى المـــرافقة ووافقـــت إدارة الشـــركة على ذلك، فإنه يجب أن يقوم بالإجراءات الضرورية فى مثل هذه الظروف، وقد تتضمن هذه الإجراءات فحص الخطوات التى إتخذتها الإدارة للتأكد من أن الأفراد الذين تسلموا القوائم المالية السابق إصدارها وتقرير مراجع الحسابات عنها والمعلومات الأخرى المرافقة لها، قد قامت الإدارة بإخطارهم بالتعديل الذى حدث فى المعلومات الأخرى المرافقة.

أمـــا فى حالـــة رفـــض الإدارة إجراء التعديل اللازم على المعلومات الأخرى المرافقة، فيجب على مراجع الحسابات إتخاذ الإجراءات المناسبة مثل إخطـــار المسئولين عن إدارة الشركة كتابة عن قلقه بشأن المعلومات الأخرى المرافقة والتى كان يجب تعديلها.

5/3/3- حالة توافر المعلومات المرافقة الأخرى بعد تاريخ تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية وبعد نشر القوائم المالية وتقرير مراجعتها :

لا توجد على مراجع الحسابات أى مسئولية للقيام بأية إستفسارات أو إجـــراءات مراجعة جديدة بالنسبة للأحداث المكتشفة بعد نشر القوائم المالية، أمـــا إذا كانت هذه الأحداث ستؤثر على تقريره، لو كان قد علم بها قبل ذلك، فإنـــه يجـــب أن يقـــوم بمناقشة ذلك مع الإدارة ويطلب تعديل القوائم المالية ومـــرفقاتها، ويقـــوم بـــإعداد تقرير مراجعة جديد يتضمن فقرة خاصة حول موضـــوع الـــتعديل وأسبابه، مع الإشارة إلى القوائم المالية الصادرة سابقاً، وتقريـــره المـــرفق بهـــا، وأن يؤرخ هذا التقرير بتاريخ لاحق لتاريخ تعديل القوائـــم المالية ومرفقاتها، وأن يتأكد بعد ذلك من قيام الإدارة بإعلام أى جهة من الجهات التى استلمت القوائم المالية الصادرة سابقاً وتقرير المراجعة عنها بأن هناك قوائم مالية جديدة معدلة وتقرير مراجعة جديد.

وفى حالة عدم قيام الإدارة بإتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من إعلام أيـــة جهة استلمت القوائم المالية الصادرة سابقا مع تقرير مراجع الحسابات المـــرفق بها، بالتعديل الذى تم على القوائم المالية، وتقرير المراجع الجديد، فإنـــه على مراجع الحسابات إبلاغ الإدارة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع اعـــتماد الطـــرف الـــثالث عـــلى تقريره مستقبلاً، وذلك بناءاً على مسئولياته وحقوقه وإلتزاماته القانونية وتوصيات محاميه.

وفى حالـــة قـــرب صـــدور القوائم المالية للفترة التالية، فقد لا يكون هـــناك حاجة لتعديل القوائم المالية بالأحداث المكتشفة بعد نشر القوائم المالية للفـــترة السابقة، بشرط الإفصاح عن ذلك فى القوائم المالية ومرفقاتها للفترة الجديدة بشكل مناسب.

الفصل الثامن

مهام المراجعة ذات الاغراض الخاصة

يتــناول هذا الفصل مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة من ناحية طبيعــتها وأنواعها ومتطلبات عملية المراجعة وكيفية التقرير عنها وذلك من مــنظور معاييــر المــراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولى للمحاسبين IFAC وكذلك معايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد رقم 625 لســنة 2000 والإصــدارات المهــنية الأمــريكية الصــادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA وذلك على النحو التالى :

1- طبيعة عمليات المراجعة ذات الاغراض الخاصة

تختلف طبيعة وتوقيت ونطاق العمل فى مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصــة بإخــتلاف الظروف المتعلقة بكل مهمة، وعلى مراجع الحسابات أن يــتأكد مــن وجــود اتفاق تام مع العميل حول طبيعة المهمة بالتحديد وشكل ومحــتويات الــتقرير الــذى ســيتم إصداره وذلك قبل بدء مراجع الحسابات فى تنفيذ المهمة.

ويجــب عــلى مراجع الحسابات عند التخطيط لأعمال المراجعة ذات الأغــراض الخاصـــة أن يحصل على تفهم واضح للغرض الذى ستستخدم فيه المعلومات التى سيعد تقريره عنها، ومعرفة من هم مستخدمو هذه المعلومات، ولــتفادى احــتمال إستخدام تقرير المراجع فى أغراض لم يكن مخصصا من أجــلها، يجــب على مراجع الحسابات أن يذكر فى صلب التقرير الغرض من إعداده، وكذلك وجود أى حظر على توزيعه أو استخدامه.

لا تســرى عمــليات المــراجعة ذات الأغراض الخاصة على المهام المتعــلقة بــالفحص المحدود للقوائم المالية أو تلك المتعلقة بتطبيق إجراءات مــتفق عليها أو بمهمة إعداد معلومات مالية. ويتعين على مراجع الحسابات دراســة وتقييــم النتائج المستخلصة من الأدلة التى حصل عليها خلال عملية

المراجعة (ذات الغرض الخاص) كأساس لإبداء رأيه، ويجب أن يتضمن تقرير المراجعة رأياً واضحاً ومكتوبا لمراجع الحسابات.

وعـندما تكون المعلومات التى يقوم مراجع الحسابات بإعداد تقريره عـنها قـد أعـدت وفقاً لشروط اتفاقية ما – يكون على المراجع أن يأخذ فى اعتـباره التفسـيرات الهامـة الـتي تبنتها الإدارة لتلك الشروط عند إعداد هـذه المعـلومات، وتعتـبر هـذه التفسيرات هامة فى حالة ما إذا كان تبنى تفسـير آخـر معقول سيؤدى لظهور إختلاف جوهرى فى المعلومات المالية، ويجـب عـلى مـراجع الحسابات أن يتأكد من أنه قد تم الإفصاح الكافى عن التفسـيرات الهامة لإتفاقية ما والتى تم فى ضوئها إعداد المعلومات المالية، ويكون من الملائم أن يشير مراجع الحسابات فى تقريره إلى الإيضاح المدرج ضمن المعلومات المالية والذى يصف هذه التفسيرات.

وتتشـابه إجـراءات تـنفيذ أعمال المراجعة ذات الأغراض الخاصة بدرجـة كبيرة مع إجراءات تنفيذ أعمال مراجعة القوائم المالية السنوية، كما أنـه يمكن لمراجع الحسابات أداء إجراءات المراجعة على أساس إختبارى فى أعمال المراجعة ذات الأغراض الخاصة.

ومـن ناحية أخرى فإن مقياس الصدق المستخدم فى مراجعة القوائم الماليـة هـو نفسـه المقياس المستخدم فى مهمات المراجعة ذات الأغراض الخاصة، وأن أعمال المراجعة ذات الأغراض الخاصة تشتمل أيضاً على تقييم السياسات المحاسبية المطبقة والتقديرات المحاسبية الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة، وكذلك سلامة العرض والإفصاح.

وتجـدر الإشـارة إلى أن القـول بـأن القوائـم المالية تعبر بصدق (عـدل)[1] Fairly Represent يعنى أن المبادئ المحاسبية المطبقة تلقى القبول العام، وإنها ملائمة لظروف الممارسة المحاسبية المالية، بالإضافة إلى إستخدام مراجع الحسابات لحكمه الشخصى لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية ومـرفقاتها تفصح عن كل الأمور الجوهرية التى تؤثر فى إمكانية إستخدامها،

(1)AICPA, SAS No 69 (1992)

وما إذا كانت المعلومات المحاسبية التى توفرها القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها بصورة ملائمة، وما إذا كانت هذه القوائم تعكس العمليات والأحداث الإقتصادية للمنشأة محل المراجعة بصورة تعبر عن مركزها المالى ونتيجة أعمالها وغيرها من الأمور المالية للمنشاة محل المراجعة بصورة سليمة.

وتجدر الإشارة إلى أن كلمة " المراجع " المستخدمة فى معايير المراجعة المصرية تعنى الشخص الذى يتحمل المسئولية النهائية عن إعتماد التقرير الذى يقدمه المراجع عن الخدمة المهنية المقدمة سواء كانت مراجعة القوائم المالية أو الخدمات ذات الصلة بها، وعند الإشارة إلى مراجعة القوائم المالية فإن كلمة " مر جع " تشير إلى " مراقب الحسابات " ، أما عند الإشارة إلى الخدمات الأخرى ذات الصلة بالمراجعة فإن كلمة " مراجع " لا تعنى بالضرورة أن من يقوم بتقديم تلك الخدمات هو " مراقب الحسابات ".

2- تقارير المراجعة عن المهمات ذات الاغراض الخاصة

تناولت الإصدارات المهنية الدولية[1] والأمريكية[2] المصرية (معيار المراجعة المصرى رقم 220) تقارير المراجعة ذات الأغراض الخاصة. ويجب أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات (غير المتحفظ) حول مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة على العناصر الأساسية التالية طبقاً للإصدارات الدولية.

أ- عنوان التقرير : تقرير المراجع المستقل عن مراجعة (يذكر الغرض).

ب- الجهة التى يوجه إليها التقرير (الجهة التى كلفت مراجع الحسابات).

جـ- الفقرة التمهيدية (الإفتتاحية) وتتضمن تحديد المعلومات المالية التى تم مراجعتها، وتحديد مسئولية الإدارة ومسئولية مراجع الحسابات.

د- فقرة النطاق وهى الفقرة التى تصف طبيعة عملية المراجعة، وتتضمن الإشارة إلى معايير المراجعة (الدولية أو الوطنية) المستخدمة فى مراجعة المهام ذات الأغراض الخاصة ووصف العمل الذى قام به مراجع الحسابات.

---

(1)IFAC. ISA. NO. 800, (1994)
(2) AICPA. SAS. No. 62, (1989)

هـ- فقـرة الراى والتى تتضمن إبداء مراجع الحسابات لرأيه فى المعلومات المالية التى قام بمراجعتها.

و- تاريخ التقرير، وعنوان، وتوقيع مراجع الحسابات.

ويفضل توحيد شكل ومحتوى تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة، لأن ذلك يساعد على زيادة تفهم القارئ للتقرير، ولأنه فى بعض الحالات قد تطلب بعض الجهات الحكومية من مراجع الحسابات مراجعة بعـض المعلومات المالية وإصدار تقرير عنها وفقاً لنموذج محدد لا يتفق مع الإصـدارات الدولية، وفى هذه الحالة يجب على مراجع الحسابات دراسة هذا الـنموذج وإجـراءات التعديلات اللازمة عليه حتى يتمشى مع تلك الإصدارات أو إرفاق تقرير منفصل.

وقـد أوردت معاييـر المـراجعة الدولية والمصرية أمثلة عن تقارير المراجعة المتعلقة بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة على النحو التالى :

1/2- *التقرير عن مراجعة القوائم الماليـة المعدة وفقا لإطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية أو الدولية*

يـتم عادة إعداد وعرض القوائم المالية سنوياً لتلبية إحتياجات عدد متـنوع مـن مسـتخدمى القوائم المالية. ويعتمد كثير من مستخدمى القوائم الماليـة عـلى البيانات الواردة بها كمصدر أساسى للمعلومات وذلك لأنه من غيـر المـتاح لهـم الحصول على معلومات إضافية أخرى لتلبية احتياجاتهم الخاصة. لذلك فمن المطلوب إعداد القوائم المالية طبقاً لأحد أو خليط من :

(أ) معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد رقم 503 لسنة 1997 والمعدلة بالقرار 354 لسنة 2002.

(ب) معايير المحاسبة الدولية.

(ج) أى إطار محاسبى آخر شامل يصدر من جهة رقابية مصمم لإعداد تقارير مالية على أن يتم الإفصاح عن هذا الإطار فى القوائم المالية مثل الإطار المكمـل للنظام المحاسبى والموحد الصادر بقرار السيد / رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم 2644 لسنة 1996.

يتكون الإطار المحاسبى الشامل من مجموعة من القواعد المستخدمة فى إعـداد القوائم المالية والتى تسرى على كافة البنود الهامة ويكون لها ما يؤيـد إستخدامها، وقد يتم إعداد القوائم المالية لأغراض خاصة بما يتفق مع إطـار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة الدولية أو المصرية (والمشار إليـه فيما بعد بالإطار المحاسبى الشامل الآخر)، ولا تعتبر مجموعة القواعد المحاسـبية التى تعد وفقاً لرغبات شخصية بمثابة إطار محاسبى شامل، وقد يتضـمن الإطـار المحاسـبى المستخدم لإعداد القوائم المالية بخلاف معايير المحاسبة المصرية أو الدولية على ما يلى :

(أ) القواعد التى تستخدمها المنشأة لإعداد الإقرار الضريبى عن الدخل.

(ب) إستخدام الأساس النقدى للمحاسبة.

(ج) قواعد إعداد التقارير المالية الخاصة بجهات حكومية.

وينـبغى أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات على القوائم المالية وفقاً لإطـار محاسبى شامل آخر عبارة توضح الإطار المحاسبى المستخدم. أو أن تتم الإشارة إلى الإيضاح بالقوائم المالية التى يفصح عن هذه المعلومات وذلك قبل فقرة الرأى. وينبغى أن يذكر فى فقرة الرأى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها – فى كل جوانبها الهامة – بما يتفق مع الإطار المحاسبى المعين.

ويجـب عـلى مراجع الحسابات أن يراعى ما إذا كان عنوان القوائم المالية أو وأحد الإيضاحات الخاصة المرفق بها يوضح للقارئ أن هذه القوائم لم يتم إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو الدولية.

وعـلى سـبيل المثال فإن القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس ضريبى يمكـن أن تعـنون " قائمة الإيرادات والمصروفات – وفقاً للأساس الضريبى " والقوائـم المالية المعدة وفقاً للأساس النقدى يمكن أن يكون عنوانها " قائمة المقبوضـات والمدفوعـات النقدية " . وفى حالة ما إذا كانت القوائم المالية المعـدة وفقاً لإطار محاسبى شامل آخر غير معنونة على النحو الملائم أو إذا لـم يـتم الإفصاح عن الأساس المحاسبى بدرجة كافية، يجب على المراجع إصدار تقرير برأى معدل (رأى متحفظ أو معاكس) بما يتناسب مع الموقف.

وبإفتراض قيام مراجع الحسابات بمراجعة قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية لشركة الياسمين التجارية عن السنة المالية المنتهية فى 2006/12/31، والتى تم إعدادها بإستخدام الأساس النقدى وهو إطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية أو الدولية. فى هذه الحالة سيظهر تقرير مراجع الحسابات على الصورة التالية :

أ- عنوان التقرير : " تقرير مراجع الحسابات المستقل عن مراجعة قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية ".

ب- الجهة التى يوجه إليها التقرير : السادة / مساهمى شركة الياسمين (شركة مساهمة مصرية).

ج- الفقرة التمهيدية (الفقرة الإفتتاحية أو فقرة المقدمة) :

راجعنا قائمة المقبوضات والمدفوعات لشركة الياسمين عن السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر 2006 وهذه القائمة مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأى على هذه القائمة فى ضوء مراجعتنا لها.

د- فقرة النطاق :

وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية أو الدولية وفى ضوء القوانين واللوائح السارية، وتتطلب معايير المراجعة المصرية أو الدولية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القائمة المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص إختبارى للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقائمة المالية، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضاً تقييماً للسياسات والقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذى قدمت به القائمة المالية، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التى رأيناها لازمة لأغراض المراجعة، ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على هذه القائمة المالية.

هـ- تحديد الإطار المحاسبى المستخدم فى إعداد القوائم المالية :

إن سياسة الشركة هى إعداد القائمة المالية المرفقة على أساس المقبوضات والمدفوعات النقدية، وفقاً لهذا الأساس يتم تحقق الإيراد عند تحصيله وليس عند إكتسابه وكذلك يتم تحقق المصروف عند سداده وليس عند إستحقاقه.

و- فقرة الرأى :

ومن رأينا أن القائمة المرفقة تعبر بصدق فى كل جوانبها الهامة عن الإيرادات المحصلة والمصروفات المدفوعة بواسطة الشركة خلال السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر 2006 طبقاً لأساس المقبوضات والمدفوعات النقدية كما هو موضح فى الإيضاح رقم (..).

ز- تاريخ التقرير وعنوان وتوقيع مراجع الحسابات :

وتجدر الإشارة إلى أنه فى حالة إبداء مراجع الحسابات لرأى متحفظ فى تقريره بسبب إختلافه مع الإدارة بشأن بعض السياسات المحاسبية أو بسبب وجود قيود على نطاق أعمال المراجعة لأغراض خاصة ويرى مراجع الحسابات أن تلك القيود لا تتطلب إمتناعه عن إبداء الرأى، فإن تقرير مراجع الحسابات المتحفظ يجب أن يتضمن فى هذه الحالة فقرة توضيحية سابقة على فقرة الرأى يشرح فيها أسباب التحفظ فى الرأى، وسيتم تعديل فقرة الرأى لتبدأ بعبارة " فيما عدا الآثار المترتبة على ما ورد فى الفقرة السابقة "، ويظل باقى التقرير كما هو فى حالة الرأى النظيف (غير المتحفظ).

وبإفتراض أن مراجع الحسابات لم يستطع مراجعة العمليات النقدية لفرع جرجا ويرى وفقاً لحكمه الشخصى وللأهمية النسبية لعمليات فرع جرجا أنه سيحتفظ فى تقريره فى هذه الحالة سيقوم بإضافة فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى كما يلى :

" لم نستطع القيام بإجراءات المراجعة للعمليات النقدية لفرع جرجا ".

وتظهر فقرة الرأى على الصورة التالية :

" فيمـــا عـــدا الآثار التى قد ترتب على عدم مراجعة العمليات النقدية لفــرع جرجا، والواردة فى الفقرة السابقة فإن القائمة المرفقة بغير صدق فى كــل جوانبها الهامة عن الإيرادات المحصلة والمصروفات المدفوعة بواسطة الشــركة عــن الســنة الماليــة المنــتهية فى 2006/12/31 طــبقاً لأساس المقبوضات والمدفوعات النقدية كما هو موضح فى الإيضاح رقم (..).

أما إذا رأى مراجع الحسابات أن هناك ما يستدعى إبداء رأى معاكس بســبب أن هناك خروج جوهرى عن الإطار المحاسبى الشامل بخلاف معايير المحاســبة المصــرية أو الدوليــة فإن تقرير المراجعة يجب أن يتضمن فقرة توضــيحية ســابقة لفقــرة الــرأى يشرح فيها أسباب إبداء الرأى المعاكس، وتتضــمن فقــرة الرأى عبارة : " بناءاً على ما ورد فى الفقرة السابقة، فمن رأينا أن القائمة المرفقة لا تعبر فى كل جوانبها الهامة عن الإيرادات المحصلة والمصــروفات المدفوعة بواسطة الشركة عن السنة المالية المنتهية فى 31/ 2006/12 كما هو موضح فى الإيضاح رقم (..).

ومــن ناحية أخرى فإنه فى حالة إمتناع مراجع الحسابات عن إبداء الــرأى بسبب وجود قيود جوهرية على عمليات المراجعة بحيث لم يتمكن من القيــام بإجــراءات المراجعة المطلوبة، أو فقده لإستقلاله فإن تقرير المراجعة فى هذه الحالة سيتضمن فى الفقرة التمهيدية عبارة تم تكليفى بمراجعة قائمة المقبوضــات والمدفوعــات لشــركة .... عــن الســنة الماليــة المنــتهية فى....../ ...... / ...... وهــذه القائمة مسئولية إدارة الشــركة (أى لن يذكر كلمة راجعنا ولن يذكر عبارة ومسئوليتنا إبداء الرأى عــلى هذه القائمة فى ضوء مراجعتنا لها)، ولن يتضمن تقرير المراجعة فى هــذه الحالة فقرة نطاق، مع إضافة فقرة توضيحية سابقة لفقرة الإمتناع عن إبداء الرأى يبين فيها أسباب الإمتناع عن إبداء الرأى والتى سيشير فيها إلى إمتــناعه عــن إبــداء الــرأى بســبب ما سبق شرحه فى الفقرة التوضيحية السابقة.

وسنعرض فيما يلى نموذج لتقرير غير متحفظ عن مراجعة قوائم مالية معدة وفقاً لأساس ضريبة الدخل (القواعد التى تستخدمها المنشأة لإعداد الإقرار الضريبى).

تقرير مراجع الحسابات المستقل عن مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لاساس ضريبة الدخل

السادة / ....

راجعنا القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس ضريبة الدخل لشركة .... عن السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر 2006 وهذه القوائم مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأى على هذه القوائم فى ضوء مراجعتنا لها.

وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية (أو الدولية) وفى ضوء القوانين السارية، وتتطلب معايير المراجعة المصرية (أو الدولية) تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص إختبارى للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية.

كما تتضمن أعمال المراجعة أيضاً تقييماً للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذى قدمت به القوائم المالية وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التى رأيناها لازمة لأراض المراجعة ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بصدق فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة فى 31 ديسمبر 2005 وعن إيراداتها ومصروفاتها عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وذلك طبقاً للأساس المحاسبى المستخدم لأغراض ضريبة الدخل كما هو موضح فى الإيضاح رقم (..).

الإسكندرية فى 2007/3/25 توقيع مراجع الحسابات

وبالتأكيد يمكن أن يتضمن التقرير السابق إبداء رأى متحفظ أو معاكس أو إمتناع عن إبداء الرأى على نحو ما سبق وأن بينا.

2/2- التقرير عن مراجعة عنصر من عناصر القوائم المالية أو جزء من القوائم المالية

قد يطلب من مراجع الحسابات أن يصدر تقريراً موضحاً به رأيه عن أحد أو بعض مكونات القوائم المالية، مثل حسابات العملاء، أو حسابات المخزون، أو حساب مكافأة لأحد العاملين أو حساب مخصص ضريبة الدخل.

وتجدر الإشارة إلى أن مراجعة بعض البنود أو المفردات التى لا تشتمل عليها القوائم المالية مثل عدد العاملين والخطط الإستثمارية المستقبلية ونصيب الشركة من السوق تعتبر معلومات أخرى مرافقة للقوائم المالية والتى يتم مراجعتها وفقاً لما سبق عرضه.

ويقوم مراجع الحسابات بمهمة مراجعة عنصر من عناصر القوائم المالية أو جزء منها بإعتباره مراجعاً لحسابات المنشأة أو قد يقوم بها كمهمة منفصلة، وتساعد عملية مراجعة بند أو أكثر من بنود القوائم المالية متخذى القرارات ومستخدمى القوائم المالية خاصة المتعاملين فى سوق الأوراق المالية على زيادة ثقتهم ودرجة اعتمادهم على المعلومات التى توفرها تلك البنود، ولا يؤدى هذا النوع من المهام إلى إصدار تقرير عن القوائم المالية كوحدة واحدة، ومن ثم فإن مراجع الحسابات يصدر تقريره متضمنا رأيه فقط عما إذا كان العنصر الذى تمت مراجعته قد تم إعداده – فى جميع جوانبه الهامة – بما يتفق مع الإطار المحاسبى الموضح.

وتوجد علاقات مترابطة بين العديد من بنود القوائم المالية، وعلى سبيل المثال – المبيعات وأرصدة حسابات العملاء، المخزون وحسابات الموردين، وعليه فعند إعداد تقرير عن مراجعة أحد بنود القوائم المالية قد لا يستطيع مراجع الحسابات أحياناً أن يأخذ البند فى عزلة عن بنود أخرى بالقوائم المالية، ويتعين عليه أن يفحص معلومات مالية أخرى، ومن ثم فإنه على مراجع الحسابات عند تحديد نطاق المهمة أن يأخذ فى اعتباره بنود القوائم المالية ذات العلاقات المترابطة والتى يمكن أن تؤثر بصورة جوهرية على المعلومات التى سيتم إبداء الرأى عنها.

ويتعين على مراجع الحسابات أن يأخذ فى إعتباره مبدأ الأهمية النسبية للبند الذى سيتم إعداد التقرير عنه، فعلى سبيل المثال فإن رصيد حساب معين يوفر أساساً أقل لقياس الأهمية النسبية بالمقارنة بالقوائم المالية إذا أخذت كوحدة واحدة، ومن ثم فإن نطاق فحص مراجع الحسابات سيكون أكبر مما لو كان قد تم مراجعة نفس البند فى إطار إعداد تقرير عن القوائم المالية بالكامل.

ويجب على مراجع الحسابات إعلام العميل بان تقريره عن أحد بنود القوائم المالية يجب ألا يصاحب القوائم المالية للمنشأة وذلك لتفادى الإيحاء لمستخدم التقرير بأن هذا التقرير يتعلق بالقوائم المالية بالكامل.

وينبغى أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات عن أحد بنود القوائم المالية عبارة توضح أساس المحاسبة الذى تم عرض البند وفقاً له، أو أن يشير إلى إتفاقية ما تحدد هذا الأساس ويجب أن يذكر الرأى ما إذا كان البند قد تم إعداده – فى كل جوانبه الهامة – بما يتفق مع الأساس المحاسبى المشار إليه وفى ضوء القوانين واللوائح ذات الصلة حيث تستهدف عملية مراجعة بند أو أكثر من القوائم المالية تحديد ما إذا كان هذا البند قد تم إعداده فى جميع جوانبه الهامة بما يتفق مع معايير المحاسبة المصرية (أو الدولية) وفى ضوء القوانين واللوائح السارية.

وفى حالة إبداء رأى عكسى أو الامتناع عن إبداء رأى عن القوائم المالية بالكامل يمكن لمراجع الحسابات إعداد تقرير عن بعض أو أحد بنود القوائم المالية فقط فى حالة ما إذا كانت هذه البنود ليست بالحجم الذى يجعلها تمثل جزءاً كبيراً من القوائم المالية، حيث إن إصدار تقرير عن بند يمثل جزءاً كبيراً من قوائم مالية تم إبداء رأى عكسى أو الامتناع عن إبداء رأى عنها قد يحول الانتباه عن تقرير مراجعة القوائم المالية الكاملة.

وبإفتراض أن شركة الياسمين للتجارة (شركة مساهمة مصرية) قد طلبت من مراجع حساباتها الأستاذ / ياسر شحاته بمراجعة بيان العملاء فى 2006/12/31 الذى أعدته إدارة الشركة لتقديمه إلى البنك الوطنى

بالإسكندرية للحصول على قرض لتمويل صفقة شراء أجهزة كمبيوتر جديدة وذلك بضمان أرصدة العملاء وقد تحقق مراجع الحسابات من صحة وسلامة وصدق أرصدة العملاء فى 2006/12/31.

وسيظهر تقرير مراجع الحسابات غير المتحفظ عن مراجعة بيان أرصدة العملاء فى 2006/12/31 على النحو التالى :

تقرير مراجع الحسابات المستقل عن مراجعة بيان أرصدة حسابات العملاء فى 2006/12/31 لشركة الياسمين للتجارة.

السادة/مجلس إدارة شركة الياسمين للتجارة (شركة مساهمة مصرية)

/ البنك الوطنى بالإسكندرية

راجعنا البيان الخاص بحسابات عملاء شركة الياسمين عن السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر 2006 وهذا البيان مسئولية الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأى على هذا البيان فى ضوء مراجعتنا له.

وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين المصرية السارية، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن البيان لا يحتوى على أخطاء مؤثرة، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص إختبارى للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالبيان، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضاً تقييماً للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذى قدم به البيان، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التى رأيناها لازمة لأغراض المراجعة، ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على هذا البيان.

ومن رأينا أن بيان العملاء يعبر بصدق فى كل جوانبه الهامة عن أرصدة العملاء بالشركة فى 31 ديسمبر 2006 طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

الإسكندرية فى 2007/4/1 | مراجع الحسابات

ياسر شحاته السيد

س.م.م 20441

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

أمـــا فى حالة إبداء مراجع الحسابات لرأى متحفظ على بيان العملاء الـــذى أعدته إدارة شركة الياسمين (ش.م.م) يسبب وجود قيود غير جوهرية عـــلى نطـــاق أعمـــال المـــراجعة، أو بسبب الإختلاف مع الإدارة على بعض السياسات المحاسبية الخاصة بتسجيل حسابات العملاء. فإنه يجب أن يضيف لـــتقرير المـــراجعة فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى يبين فيها سبب إبدائه لـــرأى مـــتحفظ ، مـــع بـــدء فقرة الرأى بعبارة فيما عدا ويظل باقى التقرير كما سبق.

أمـــا فى حالة إبداء مراجع الحسابات لرأى معاكس على بيان العملاء الـــذى أعدتـــه الإدارة بســـبب وجـــود خروج جوهرى عن معايير المحاسبة المصـــرية لتسجيل حسابات العملاء أو خروج عن القوانين واللوائح السارية، فإن تقرير مراجعة بيان أرصدة العملاء يجب أن يتضمن فقرة توضيحية سابقة لفقـــرة الـــرأى يـــبين فيهـــا أســـباب إبدائـــه لرأى معاكس، على أن تتضمن فقـــرة الـــرأى الإشـــارة إلى أنه بناءاً على ما سبق شرحه فى الفقرة السابقة فمـــن رأيـــنا أن بيـــان العملاء لا يعبر بوضوح عن أرصدة العملاء بالشركة فى 31 ديسمبر 2006 طبقا لمعايير المحاسبة المصرية.

ومـــن ناحيـــة أخرى فإنه يمكن لمراجع الحسابات الإمتناع عن إبداء الـــرأى فى بيان حسابات العملاء فى 2006/12/31 والذى أعدته إدارة شركة الياســـمين وذلـــك فى حالـــة وجود قيود جوهرية فرضتها الإدارة على نطاق عملية المراجعة أو فى حالة فقد مراجع الحسابات لاستقلاله. وفى هذه الحالة سيكون مراجع الحسابات سيكون تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة أرصدة حسابات العملاء على النحو التالى :

- فى الفقـــرة الـــتمهيدية عـــبارة " تم تكليفى بمراجعة بيان حسابات عملاء شركة الياسمين فى 2006/12/31 وإعداد هذا البيان مسئولية الإدارة بدلاً من عبارة راجعنا البيان الخاص بحسابات عملاء شركة الياسمين فى 31/ 2006/12 ولا يذكـــر عبارة أن مسئوليته إبداء الرأى على هذا البيان فى ضوء مراجعته له.

- لا يتضمن التقرير فى هذه الحالة فقرة نطاق.
- وجــود فقــرة توضيحية سابقة لفقرة الامتناع عن إبداء الرأى يبين فيها مــراجع الحســابات أســباب الامتناع عن إبداء الرأى فى بيان حسابات العملاء فى 2006/12/31.
- فقرة الامتناع والتى يبين فيها مراجع الحسابات إمتناعه عن إبداء الرأى فى بيــان حســابات العمــلاء فى 2006/12/31 بسبب ما أشار إليه فى الفقرة السابقة.

ونعــرض فيمــا يــلى أيضــاً نمــوذج غير متحفظ عن مراجعة بيان المشــاركة فى الأربــاح وذلك بإفتراض أن شركة الياسمين التجارية قد طلبت مــن مراجع الحسابات الأستاذ / ياسر شحاته مراجعة بيان عائد مشاركتها فى أرباح شركة الرزق الصناعية (عائد حصتها أو إستثماراتها فى شركة الرزق) بغــرض تقديمــه إلى بنك الإسكندرية تمهيداً للحصول على قرض بضمان تلك الحصة.

تقرير مراجع الحسابات المستقل عن مراجعة بيان المشاركة فى الأرباح
لشركة الياسمين عن السنة المالية المنتهية فى 2006/12/31

السادة / بنك الإسكندرية
السادة / مجلس إدارة شركة الياسمين التجارية (ش.م.م).

راجعنا بيان المشاركة فى الأرباح المرفق لشركة الياسمين عن السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر 2006، وهذا البيان مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأى على هذا البيان فى ضوء مراجعتنا له.

وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية (أو الدولية) وفى ضوء القوانين السارية وتتطلب معايير المراجعة المصرية (أو الدولية) تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن البيان لا يحتوى على أخطاء مؤثرة، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص إختبارى للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالبيان، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضاً تقييماً للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذى قدم البيان به، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التى رأيناها لازمة لأغراض المراجعة، ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على هذا الجدول.

ومن رأينا أن بيان المشاركة فى الأرباح يعبر بصدق فى كل جوانبه الهامة عن حصة شركة الياسمين التجارية فى أرباح شركة الرزق عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2006 وفقاً لشروط عقود العمل بين شركة الرزق والشركة المؤرخة فى 1998/3/3.

الإسكندرية فى 2007/4/1

مراجع الحسابات
ياسر شحاته السيد
س.م.م 20441
عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن أن يتضمن التقرير السابق إبداء رأى متحفظ أو معاكس أو إمتناع عن إبداء الرأى على نحو ما سبق وأن بينا.

3/2 - تقرير المراجعة عن مدى الإلتزام بالشروط التعاقدية

قد يطلب من مراجع الحسابات أن يعد تقريراً عن مدى إلتزام منشأة ما ببعض الأمور الواردة فى إتفاقات تعاقدية، كصكوك السندات أو اتفاقات القروض، وغالباً ما تتطلب مثل هذه الإتفاقات من المنشأة الإلتزام بمجموعة من الشروط تتعلق بأمور مثل سداد الفوائد أو الحفاظ على نسب مالية محددة مسبقاً أو وجود حظر على سداد توزيعات الأرباح أو وجود حظر على إستخدام عائد بيع ممتلكات المنشأة، وكذلك بيان مدى إلتزام المنشأة بسداد الأقساط أو الفوائد.

ويمكن لمراجع الحسابات قبول المهمة المتعلقة بإبداء الرأى عن مدى إلتزام المنشأة بالشروط التعاقدية فقط عندما تتعلق نواحى الإلتزام بأمور محاسبية ومالية تدخل ضمن نطاق الكفاءة المهنية له وضمن نطاق معرفته وخبرته، وفى بعض الحالات التى تقع الأمور المطلوب مراجعتها خارج نطاق خبرة مراجع الحسابات يكون عليه أن يدرس ويقرر ما إذا كان فى حاجة إلى الإستفادة من عمل خبير متخصص فى هذه الأمور.

ويجب أن يتضمن تقرير المراجعة فى هذه الحالة رأى مراجع الحسابات فيما إذا كانت المنشأة قد إلتزمت بشروط هذا الاتفاق، وهو الهدف الرئيسى من عملية مراجعة مدى الالتزام بالشروط التعاقدية.

ولاشك أن مثل هذا التقرير سيدعم من ثقة مستخدمى القوائم المالية فى قدرة الشركة على الوفاء بإلتزاماتها، ويزيد من ناحية أخرى من ثقة البنوك ومانحى الائتمان فى قدرة الشركة على سداد ديونها وبالشروط التعاقدية وبالتالى إتخاذ قرار منح الإئتمان للشركة.

وللتوضيح سنفترض أن بنك القاهرة باريس قد طلب من شركة الياسمين التجارية (ش.م.م) تقرير من مراجع حسابات الشركة عن مدى إلتزامها بالشروط التعاقدية لقرض البنك الوطنى بالإسكندرية والذى يبلغ قيمته 10 مليون جنيه وذلك لأغراض إتخاذ قرار بمنح قرض للشركة قيمته 15 مليون جنيه. وقد تبين لمراجع حسابات شركة الياسمين التجارية

(ش.م.م) الأستاذ / ياسر شحاته أن الشركة قد إلتزمت بكافة المتطلبات المحاسبية والمالية لهذا القرض.

وفى هذه الحالة سيظهر تقرير مراجع الحسابات غير المتحفظ عن مراجعة مدى إلتزام شركة الياسمين (ش.م.م) بالشروط التعاقدية لقرض البنك الوطنى بالإسكندرية على النحو التالى :

تقرير مراجع الحسابات المستقل عن مراجعة مدى إلتزام شركة الياسمين التجارية (ش.م.م) بالشروط التعاقدية مع البنك الوطنى بالإسكندرية

السادة / مجلس إدارة شركة الياسمين (ش.م.م)
السادة / بنك القاهرة - باريس

راجعنا مدى إلتزام شركة الياسمين التجارية (ش.م.م) بالمتطلبات المحاسبية والمالية الواردة فى الفقرات من (   ) إلى (   ) من الإتفاقية المؤرخة 1999/6/4 مع البنك الوطنى بالإسكندرية.

وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية (أو الدولية) الخاصة بمهام المراجعة المتعلقة بإلتزام بمتطلبات ما، وتتطلب معايير المراجعة تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب عما إذا كانت شركة الياسمين قد إلتزمت بمتطلبات الفقرات المشار إليها من الإتفاقية. وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص إختبارى ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا.

من رأينا أن الشركة كانت فى كل الجوانب الهامة، ملتزمة بالمتطلبات المحاسبية والمالية الواردة فى فقرات الإتفاقية المشار إليها. وذلك فى 1999/6/4

الإسكندرية فى 2007/3/3

مراجع الحسابات
ياسر شحاته السيد
س.م.م 20441
عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

يتضح من التقرير السابق أنه يتكون من ثلاثة فقرات وهى الفقرة التمهيدية، وفقرة النطاق، وفقرة إبداء الرأى.

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن لمراجع الحسابات إبداء رأى متحفظ فى تقريـره عن مراجعة مدى الإلتزام بالشروط التعاقدية كما فى حالة وجود قيود غيـر جوهـرية عـلى نطاق أعمال المراجعة، ويرى أن تلك القيود لا تتطلب امتـناعه عن إبداء الرأى، وكذلك فى حالة عدم إلتزام الشركة ببعض الشروط التعاقدية والتى رأى مراجع الحسابات وفقاً لأهميتها النسبية أنها لا تؤثر على إلتزامات الشركة بالشروط التعاقدية.

وفى حالـة إبداء رأى متحفظ يتم إضافة فقرة توضيحية سابقة لفقرة الـرأى لشرح أسباب التحفظ فى الرأى، ويتم تعديل فقرة الرأى لتبدأ بعبارة " فيمـا عدا ما ورد فى الفقرة السابقة " ، ويظل باقى التقرير كما هو فى حالة الرأى غير المتحفظ.

فعـلى سـبيل المـثال إذا تبين لمراجع الحسابات أن الفوائد المدينة المسـددة على قرض البنك الوطنى بالإسكندرية عن شهر ديسمبر 2006 تقل عـن الفوئـد المحـددة فى إتفاقية القرض بمبلغ 9400 جنيه ويرى مراجع الحسابات إنه وفقاً لمفهوم الأهمية النسبية أن هذا الإختلاف لا يستدعى إبداء رأى معـاكس، فى هـذه الحالة تظهر الفقرة التوضيحية قبل فقرة الرأى على الصورة التالية :

" تبين أن الفوائد المسددة على قرض البنك الوطنى بالإسكندرية عن شـهر ديسـمبر 2006 تقل عن الفوائد المحددة فى إتفاقية القرض مع البنك الوطـنى بمبـلغ قيمـته 9400 جنيه حيث بلغت الفوائد المسددة خلال شهر ديسـمبر 2005 مبـلغ .... جـنيه فى حيـن أن الفوائـد المديـنة المحـددة عـن شـهر ديسـمبر 2005 فى إتفاقية القرض مع البنك الوطنى تبلغ .... جنيه.

وتظهر فقرة الرأى بعد ذلك على الصورة التالية :

" فيمـا عـدا مـا تم الإشارة إليه فى الفقرة السابقة، فمن رأينا أن الشـركة كانت فى كل الجوانب الهامة ملتزمة بالمتطلبات المحاسبية والمالية الواردة فى فقرات الإتفاقية المشار إليها ".

أما إذا رأى مراجع الحسابات عدم إلتزام شركة الياسمين بالمتطلبات المحاسبية والمالية لهذا القرض بصورة تتطلب منه إبداء رأى عكسى، فإنه لابد من إضافة فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى يشرح فيها أسباب إبدائه لرأى عكسى، وتتضمن فقرة الرأى فى هذه الحالة الإشارة إلى أن الشركة غير ملتزمة بالمتطلبات المحاسبية والمالية الواردة فى فقرات إتفاقية القرض المشار إليها ".

فإذا تبين لمراجع الحسابات عدم سداد شركة الياسمين لاقساط القرض والفوائد عن شهرى نوفمبر وديسمبر 2006، فإنه يجب أن يبدى رأى معاكس وتظهر الفقرة التوضيحية قبل فقرة الرأى على النحو التالى :

" تبين لنا عدم إلتزام شركة الياسمين بالمتطلبات المالية والمحاسبية لإتفاقية القرض مع البنك الوطنى بالإسكندرية حيث لم تقم الشركة بسداد أقساط القروض وفوائدها عن شهرى نوفمبر وديسمبر 2006 ".

وتظهر فقرة إبداء الرأى فى هذه الحالة كما يلى :

" بناءاً على ما أشرنا إليه فى الفقرة السابقة فإن شركة الياسمين كانت غير ملتزمة بالمتطلبات المالية والمحاسبية الواردة فى فقرات الإتفاقية المشار إليها ".

ومن ناحية أخرى فإنه فى حالة إمتناع مراجع الحسابات عن إبداء الرأى فى مدى إلتزام الشركة بالشروط التعاقدية بسبب فرض الإدارة لقيود جوهرية على نطاق أعمال المراجعة فإن تقرير المراجعة فى هذه الحالة يتضمن ما يلى :

- الفقرة التمهيدية تتضمن عبارة تم تكليفى بمراجعة مدى إلتزام شركة الياسمين بالمتطلبات المالية لإتفاقية القرض المؤرخة 1999/6/4 مع البنك الوطنى بالإسكندرية، وذلك بدلاً من إستخدام كلمة راجعنا.
- لا توجد فقرة نطاق.
- إضافة فقرة توضيحية سابقة لفقرة الإمتناع عن إبداء الرأى لشرح أسباب الإمتناع عن إبداء الرأى.

- فقرة الإمتناع عن إبداء الرأى والتى يشير فيها مراجع الحسابات إلى أنه نتيجة للأسباب المشار إليها فى الفقرة السابقة لم يستطع إبداء الرأى فى مدى إلتزام الشركة بالمتطلبات المحاسبية والمالية الواردة فى فقرات إتفاقية القرض المشار إليها.

4/2- تقرير مراجع الحسابات عن إنجاز مهمة متفق عليها

تناولت معايير المراجعة الدولية[1] شكل ومضمون تقرير مراجع الحسابات عن إنجاز مهمة متفق عليها بينه وبين المنشأة أو أى طرف ثالث ذو علاقة، بهدف توفير بعض الحقائق.

ويجب على مراجع الحسابات أن يحدد الإجراءات المتفق عليها مع العميل بدقة مثل الاتفاق على القيام ببعض الإجراءات المحددة لمراجعة حسابات الموردين، وقد تتضمن تلك الإجراءات مطابقة رصيد ميزان المراجعة مع رصيد حساب الأستاذ العام ومع مجموع الأرصدة الدائنة فى الأستاذ المساعد، وكذلك مراجعة فواتير الشراء ومراجعة الشيكات المسددة ومراجعة الخصومات، وتحديد فواتير الشراء غير المسددة، وقد تقوم جهة معينة مثل هيئة الرقابة على الصادرات بالإتفاق مع مراجع الحسابات على القيام ببعض الإجراءات المتفق عليها لمراجعة مبيعات البضاعة للخارج (مبيعات التصدير) وذلك بغرض تحديد قيمة الدعم الذى سيتم سداده للمنشأة عن مبيعات التصدير للخارج بغرض تشجيع الصادرات، وقد تتضمن تلك الإجراءات مطابقة فواتير مبيعات التصدير مع رصيد حساب مبيعات التصدير فى دفتر الأستاذ العام، وتحديد فواتير البيع للخارج غير المحصلة. وكذلك تحديد قيمة المبالغ المحصلة من عملاء الخارج، كما يمكن لأحد البنوك الإتفاق مع مراجع الحسابات على قيامه ببعض الإجراءات المتعلقة بمراجعة ما فى حالة دخول البنك كشريك مع المنشأة أو القيام بإجراءات معينة للتحقق من تسجيل منشأة ما للأرض، والتى ستدخل بها كشريك مع البنك فى تأسيس شركة جديدة.

---

(1)IFAC, ISA NO. 920 (1994).

ويجــب أن يشير مراجع الحسابات فى تقريره إلى اسم الجهة الموجه إليهـــا هــذا التقرير (عادة اسم العميل الذى إتفق مع مراجع الحسابات على إنجاز هذه المهمة) مع تحديد المعلومات التى طبقت عليها الإجراءات المتفق عـليها، وبيان أن الإجراءات المتفق عليها قد تم تنفيذها وأنه قد تم إنجازها وفقـــاً لمعاييـــر المراجعة الدولية المتعلقة بتكليف مراجع الحسابات بإجراءات متفق عليها. ويجب أن يوضح تقرير المراجعة فى هذه الحالة الغرض من هذا الـتقرير، مـــع وصف الحقائق المكتشفة نتيجة القيام بتلك الإجراءات بصورة تفصـــيلية، مـــع توضـــيح أن تـــلك الإجراءات المتفق عليها لا تشكل عملية مـــراجعة أو فحـــص محـــدود، وبالـــتالى فإنه لن يتم إعطاء أى درجة تأكيد، حيث أن المستفيدين من التقرير هم الذين سيقومون بتقييم تلك الإجراءات وما توصل إليه مراجع الحسابات من نتائج، ويجب أن يشير مراجع الحسابات إلى أنـــه فى حالـــة قيامه بإجراءات إضافية بخلاف الإجراءات المتفق عليها فإنه ربمـــا يـــتم إكتشـــاف حقائق أخرى، مع ضرورة الإشارة إلى أن هذا التقرير يقتصـــر إستخدامه فقط على الجهة التى إتفقت مع مراجع الحسابات على تلك المهمة.

وأخيراً يجب أن يحتوى هذا التقرير على تاريخ وعلى عنوان مراجع الحسابات وتوقيعه.

وفيمـــا يـــلى نموذج لتقرير مراجع الحسابات عن إنجاز مهمة متفق عـــليها (كشـــف بعض الحقائق ذات الصلة بالدائنين) وفقاً لمعايير المراجعة الدولية.

تقرير مراجع الحسابات المستقل حول الحقائق المكتشفة

والمتعلقة بالدائنين

إلى (الجهة التى اتفقت مع المراجع ....

قمت بإنجاز الإجراءات المتفق عليها معكم والمتعلقة بحسابات الدائنين لشركة . . . .. فى 2006/12/21 والمبينة بالكشوف المرفقة. وقد باشرت مهمتى وفقا لمعايير المراجعة الدولية. وفيما يلى ملخص لتلك الإجراءات التى تم القيام بها.

(يذكر الإجراءات التى تم القيام بها مع وصف الحقائق المكتشفة نتيجة القيام بتلك الإجراءات)

بالنظر لكون تلك الإجراءات المشار إليها لا تشكل عملية مراجعة أو فحص محدود وفقاً لمعايير المراجعة الدولية أو المحلية) فإننا لم نقم بإبداء أى تأكيد على حساب الدائنين فى 2006/12/31.

وفى حالة قيامنا بإجراءات إضافية فإن حقائق أخرى ربما يتم إكتشافها. إن هذا التقرير لا يستعمل لأى غرض آخر ولا يوزع على أى أطراف أخرى ويتعلق فقط بالحساب المشار إليه ولا يمتد إلى معلومات أخرى لشركة ... .

التاريخ .... توقيع مراجع الحسابات

العنوان ... ...

ويختلف تقرير مراجع الحسابات عن إنجاز مهمة متفق عليها، عن تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة عنصر من عناصر القوائم المالية والذى يتضمن ضرورة إبداء الرأى فى ما إذا كان هذا العنصر قد تم إعداده فى كل جوانبه الهامة بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية أو المصرية، فى حين أن تقرير مراجع الحسابات عن إنجاز مهمة متفق عليها لا يتضمن إبداء الرأى أو إعطاء أى تأكيد، ويقتصرعلى وصف تلك الإجراءات وكشف الحقائق المكتشفة فقط حيث أن المستفيدين من التقرير هم الذين سيقومون بعملية التقييم ، كما أن إجراءات مراجعة عنصر معين من عناصر القوائم المالية لا يتفق عليها مع العميل بل يحددها مراجع الحسابات وفقاً لحكمه المهنى، فى حين أنه فى حالة الإتفاق على إنجاز مهمة معينة يتم الإتفاق بالتفصيل على الإجراءات التى سيقوم بها مراجع الحسابات.

ويوضح الجدول التالى مقارنة بين تقرير المراجع عن مراجعة عنصر وتقريره عن إنجاز مهمة متفق عليها.

	تقرير المراجع عن إنجاز مهمة متفق عليها	تقرير المراجع عن مراجعة عنصر من العناصر
فقرة الرأى	لا توجد (كشف للحقائق فقط)	توجد (من رأينا أن......)
إبداء الرأى	لا تتضمن إبداء رأى وإنما تقتصر على وصف الإجراءات وكشف الحقائق.	تتضمن إبداء رأى بما يتفق مع معايير المحاسبة المصرية والدولية
درجة التأكيد	لا تعطى أى تأكيد	عالية (تأكيد إيجابى)
إجراءات المراجعة	يتم الإتفاق عليها بالتفصيل مع المراجع	لا يتفق عليها بل يحددها المراجع وفق حكمه المهنى

ومن ناحية أخرى فإن الإصدارات المهنية[1] تناولت بعض الحالات التى يتم فيها تقييد إستخدام تقرير مراجع الحسابات، كما فى حالة إعداد تقرير مراجعة عن مدى إلتزام المنشأة ببعض الشروط التعاقدية. حيث يقتصر إستخدام تقرير المراجعة على الجهة التى طلبت إعداد هذا التقرير، وكذلك فى حالة إعداد تقرير مراجعة عن إنجاز مهمة متفقة حيث يجب على مراجع الحسابات الإشارة فى تقريره على أن هذا التقرير لا يستعمل لأى غرض آخر ولا يوزع على أى أطراف أخرى غير الجهة التى إتفقت مع مراجع الحسابات على إنجاز المهمة المتفق عليها.

5/2 - تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لإجراءات تنظيمية وحكومية خاصة بجانب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً

يتم إعداد هذا التقرير فى حالة وجود طرق ومبادئ محاسبية خاصة تفرضها بعض الجهات الحكومية على الشركات والوحدات التابعة لها،

(1) AICPA. SAS. NO. 87 (1999)

والتى تخضع لإشرافها مثل النظام المحاسبى الخاص الذى تفرضه هيئة التجارة الأمريكية على شركات السكك الحديدية، أو الطرق والمبادئ المحاسبية التى تفرضها مصلحة الضرائب الأمريكية على الشركات، واللازم إتباعها فى حساب الربح الضريبى الخاص بالفترة المالية المعد عنها القوائم المالية السنوية، ولا يختلف تقرير المراجعة فى هذه الحالة عن تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية المعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (معايير المحاسبة المصرية أو الدولية مثلاً). والسابق دراسته فيما عدا أنه يجب على مراجع الحسابات أن تشير فى تقريره فى مثل هذه الحالات فى فقرة سابقة على فقرة الرأى إلى تلك الإجراءات التنظيمية والحكومية الخاصة، وأن يشير فى فقرة الرأى إلى أن هذه القوائم تعبر بصدق فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى فى نهاية السنة المالية ونتيجة النشاط والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية فى ذات التاريخ فى ضوء المبادئ والأسس المحاسبية الواردة عن الجهات التى قامت بإصدارها.

ومن ناحية أخرى لا تختلف بدائل الرأى وأسبابها وشكل تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لإجراءات تنظيمية وحكومية خاصة بجانب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (تقرير يتضمن رأى متحفظ أو رأى معاكس أو إمتناع عن إبداء الرأى) عن بدائل الرأى وأسبابها وشكل تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية.

ولاشك أن لهذا التقرير أهمية خاصة فى مصر، كما فى حالة مراجعة شركات التأمين التى تقوم بإعداد ونشر قوائمها المالية وفقاً لأسس حددتها هيئة الرقابة والإشراف على شركات التأمين (قانون الإشراف والرقابة على التأمين فى مصر رقم 91 لسنة 1995)، وكذلك عند مراجعة البنوك، الأمر الذى يتطلب من مراجع الحسابات فى مصر فى مثل هذه الحالات ضرورة الإشارة فى تقرير المراجعة إلى الإجراءات والقوانين التى على أساسها تم إعداد القوائم المالية مع ضرورة الإشارة فى فقرة الرأى إلى أن القوائم المالية تعبر بصدق فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى ونتيجة النشاط

والـــتدفقات النقدية فى ضوء تلك الإجراءات التنظيمية والقوانين المعدة على أساسها القوائم المالية بجانب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

6/2- تقرير مراجع الحسابات عن الإفصاح عن المعلومات المالية فى صور اشكال او جداول معينة

فى بعــض الأحيان قد تقوم الشركات بالإفصاح عن بعض المعلومات الماليـــة فى صـــورة جـــداول أو أشكال معينة أو رسوم بيانية، وينعكس هذا الإفصـــاح بالطـــبع على صياغة تقرير مراجع الحسابات عن تلك المعلومات. ويجـــب أن يحـــدد تقريـــر المراجعة فى هذه الحالة مدى صحة هذه الجداول أو الأشـــكال أو الرســـوم البيانية، وكذلك تحديد الجهة المعد لها هذه الجداول أو الأشكال أو الرسوم البيانية.

ومـــن أهـــم الحالات التى يتم فيها إستخدام مثل هذا التقرير هو طلب بعض البنوك أو مؤسسات التمويل كجهات مانحة للإئتمان من الشركات طالبة الإئـــتمان إعـــداد جداول توضح بعض النسب المالية مثل نسب التداول ونسب الســـيولة ونسب الربحية ومعدلات الدوران المختلفة ونسبة حقوق الملكية إلى الإلـــتزامات لمدة 10 سنوات سابقة لتاريخ التفاوض على منح القرض، وذلك لأغـــراض إتخـــاذ قـــرارات منح الإئتمان مع ضرورة وجود تقرير من مراجع الحسابات عن الإفصاح عن تلك المعلومات المالية التى تم إعدادها فى صورة جداول أو أشكال ورسوم بيانية.

وفى مثل هذه الحالات يجب أن يتضمن تقرير المراجعة الخاص الذى يعده مراجع الحسابات بشأن تلك الجداول والأشكال والرسوم البيانية ضرورة الإشـــارة إلى ما إذا كانت هذه النسب المالية قد أعدت بطريقة صحيحة، وأن تـــلك الجداول والأشكال والرسوم البيانية صحيحة وتعبر عن تلك النسب خلال الســـنوات الـــتى تـــم عـــنها حساب تلك النسب، مع ضرورة أن يحدد تقرير المراجعة الجهة المعد لها هذه الجداول والأشكال أو الرسوم البيانية والتى تم إعدادها لخدمة إدارة المنشأة والجهة مانحة الإئتمان.

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن لمراجع الحسابات أن يتحفظ فى تقريره إذا تبين له عدم صحة بعض المعلومات المالية، أو عدم صحة الجداول أو الأشكال أو الرسوم البيانية فى التعبير عن تلك المعلومات المالية، وكذلك فى حالة وجود قيود غير جوهرية على نطاق أعمال المراجعة، وفى هذه الحالة لابد وأن يضيف لتقريره فقرة توضيحية قبل فقرة الرأى يشير فيها إلى أسباب التحفظ، على أن تتضمن فقرة الرأى عبارة " فيما عدا ما تم الإشارة إليه فى الفقرة السابقة فمن رأينا أن المعلومات المالية قد أعدت بطريقة صحيحة وأن الجداول أو الأشكال والرسوم البيانية صحيحة وتعبر عن تلك المعلومات المالية.

أما فى حالة ما إذا تبين لمراجع الحسابات عدم صحة المعلومات أو عدم صحة الجداول أو الأشكال البيانية فى التعبير عن تلك المعلومات المالية فإنه يجب أن يبدى رأياً عكسياً ويتطلب ذلك ضرورة إضافة فقرة توضيحية قبل فقرة الرأى يشرح فيها أسباب إبدائه لرأى عكسي على أن تتضمن فقرة الرأى الإشارة إلى أنه بناءاً على ما سبق الإشارة إليه فى الفقرة السابقة فمن رأينا أن المعلومات المالية قد أعدت بطريقة غير صحيحة أو أن الجداول أو الأشكال أو الرسوم البيانية غير صحيحة ولا تعبر عن تلك المعلومات المالية.

أما فى حالة وجود قيود جوهرية على نطاق أعمال مراجعة الإفصاح عن المعلومات المالية فى صورة أشكال أو جداول معينة بصورة لا تمكن مراجع الحسابات من إبداء رأيه فإنه يجب أن يمتنع عن إبداء الرأى ويشتمل تقرير المراجع فى هذه الحالة على ما يلى :

- الفقرة الإفتتاحية ويشير فيها مراجع الحسابات إلى أن تم تكليفه بمراجعة الإفصاح عن بعض المعلومات المالية فى صورة أشكال أو جداول معينة، وإن إعداد تلك المعلومات المالية والإفصاح عنها فى صورة الأشكال والجداول المرفقة مسئولية إدارة الشركة. أى لن يذكر فى تلك الفقرة كلمة راجعنا، وكذلك لا يشير إلى أن مسئوليته هى إبداء الرأى فى مدى صحة حساب تلك المعلومات والإفصاح عنها فى صورة أشكال أو جداول معينة.

- لا توجد فقرة نطاق.

- فقـــرة توضـــيحية سابقة لفقرة الرأى للإشارة إلى أسباب الإمتناع عن إبداء الرأى.

- فقرة الإمتناع عن إبداء الراى ويشير فيها مراجع الحسابات إلى إمتناعه عن إبـــداء الـــرأى فى مدى صحة المعلومات المالية، ومدى صحة الإفصاح عن تـــلك المعـــلومات فى صـــورة أشكال أو جداول معينة وذلك بسبب ما سبق الإشارة إليه فى الفقرة السابقة.

الفصل التاسع

إختبار المعلومات المالية المستقبلية

يختص هذا الفصل بدراسة ماهية المعلومات المالية المستقبلية وأهميتها وأهمية إختبارها، ومفهوم وهدف وإجراءات ومعايير إختبار المعلومات المالية المستقبلية، وتقرير مراجع الحسابات من إختبار المعلومات المالية المستقبلية وذلك من منظور معايير المراجعة الدولية الصادر عن الإتحاد الدولى للمحاسبين IFAC ومعايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الإقتصاد والتجارة الخارجية رقم 625 لسنة 2000 (معيار المراجعة المصرية رقم 230) وكذلك معايير المراجعة الأمريكية الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA وذلك على النحو التالى :

1- ماهية المعلومات المالية المستقبلية وأهميتها

سنعرض فى الصفحات التالية لماهية المعلومات المالية المستقبلية وأهميتها، وأهمية إختبارها وذلك على النحو التالى :

1/1 - ماهية المعلومات المالية المستقبلية

يقصد " بالمعلومات المالية المستقبلية " وفقاً لمعايير المراجعة الدولية[1] والمصرية (معيار المراجعة المصرى رقم 230 بشأن إختبار المعلومات المالية المستقبلية)، تلك المعلومات المالية المبنية على إفتراضات عن الأحداث التى قد تقع فى المستقبل ورد فعل المنشأة المحتمل تجاهها، وهى تخضع بطبيعتها للحكم الشخصى بدرجة عالية، ويتطلب إعدادها ممارسة قدر كبير من الحكم الشخصى. وقد تكون المعلومات المالية المستقبلية فى صورة تنبؤات أو تقديرات مستقبلية أو خليط من كليهما. وعلى سبيل المثال قد يكون هناك تنبؤات عن عام واحد بالإضافة إلى تقديرات مستقبلية عن خمسة أعوام.

---

(1) IFAC, ISA . 810 , (1994).

ويقصد " بالتنبؤات " المعلومات المالية المستقبلية المعدة على أساس إفتراضات خاصة بأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها بناءاً على خبرتها فى الماضى ورد فعل الإدارة المتوقع عند تحقق تلك الإفتراضات، وذلك فى التاريخ الذى يتم فيه إعداد المعلومات (الإفتراضات المتعلقة بأفضل التقديرات).

ويقصد " *بالتقديرات المستقبلية* " المعلومات المالية المستقبلية المعدة فى ضوء أحد الأسس التالية :

(أ) إفتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية، ورد فعل الإدارة تجاهها والتى ليس من الضرورى أن تحدث، وكمثال على ذلك المنشآت فى مرحلة بدء التشغيل أو عند النظر فى إحداث تغييرات كبرى فى طبيعة العمليات، أى لا يتم بناء تلك الأحداث المستقبلية بناءاً على خبرة الإدارة فى الماضى.

(ب) خليط من الإفتراضات المستخدمة لإعداد أفضل التقديرات والإفتراضات النظرية.

وتوضح مثل هذه المعلومات النتائج المحتملة (وذلك فى تاريخ إعداد المعلومات) إذا ما تحققت الأحداث وردود الأفعال.

وقد تتضمن المعلومات المالية المستقبلية القوائم المالية، أو بند أو أكثر من بنود القوائم المالية ويمكن إعدادها كأداة داخلية للإدارة للمساعدة فى تقييم جدوى إستثمار رأسمالى مثلا أو للتوزيع على أطراف أخرى مثل نشرة الإكتتاب فى أسهم أو سندات جديدة، التى تمد المستثمرين المحتملين بمعلومات عن التوقعات المستقبلية، وكذلك التقارير المقدمة للجهات المقرضة لتوفير المعلومات اللازمة لإتخاذ قرار منح الإئتمان.

وقد تكون المعلومات المالية المستقبلية فى صورة موازنات (موازنة المشتريات وموازنة الإنتاج وموازنة المبيعات وموازنة المصاريف والموازنة النقدية)، أو فى صورة قوائم مالية تقديرية (قائمة الدخل التقديرية وقائمة المركز المالى التقديرية وقائمة التدفقات النقدية التقديرية).

2/1 - اهمية المعلومات المالية المستقبلية واهمية إختبارها

ترجع أهمية المعلومات المالية المستقبلية إلى حاجة العديد من الأطراف لتلك المعلومات، وأهم تلك الأطراف المساهمين لحاجتهم للوقوف على مدى كفاءة الإدارة كوكيل عنهم فى إدارة المشروع، والقيام بوظائفها خاصة وظيفة التخطيط، وما تتطلبه من إعداد تنبؤات مالية تعكس مقدرة الإدارة على إستكشاف المتغيرات المستقبلية التى تؤثر على مقدرة المشروع فى تحقيق أهدافه.

ويحتاج المستثمرين الحاليين والمحتملين إلى المعلومات المالية المستقبلية لتقييم مدى ملائمة فرص الإستثمار المتاحة وإتخاذ قرار الإستثمار.

ويطلب المحللين الماليين المعلومات المالية المستقبلية للوصول للعديد من المؤشرات المالية اللازمة للتوصية بمدى إمكانية وجدوى الاستثمار.

ويتفق المقرضين والبنوك وجهات منح الإئتمان على أهمية المعلومات المالية المستقبلية فى تحديد مدى مقدرة المشروع على سداد الديون وفوائدها مستقبلاً.

ويحتاج المتعاملين فى سوق الأوراق المالية للعديد من المعلومات المالية المستقبلية للتنبؤ بالأرباح المتوقعة للمشروع فى المستقبل وعائد السهم المتوقع، وذلك لإتخاذ قرارات الاستثمار فى بورصة الأوراق المالية.

وتحتاج نقابات العمال إلى المعلومات المالية المستقبلية لتحديد مدى مقدرة المشروع على تحقيق أرباح فى المستقبل وسداد الأجور والحوافز.

ولاشك أن الحاجة إلى المعلومات المالية المستقبلية تزداد فى مصر فى الوقت الحاضر بعد إتجاه الدولة إلى إقتصاد السوق وخصخصة العديد من الوحدات المملوكة للدولة وبيعها إلى إتحاد العاملين المساهمين بالشركة، وذلك لتحديد مدى قدرة المشروع على تحقيق أرباح فى المستقبل تكفى لإجراء توزيعات على العاملين المساهمين فى المشروع، وسداد إتحاد العاملين لأقساط البيع المستحقة عليه للدولة.

وتقـع مسـئولية إعـداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية على الإدارة، بمـا فى ذلـك إخـتيار الإفتراضات التى بينت عليها تلك المعلومات والإفصـاح عـنها. وقـد يطـلب من مراجع الحسابات أن يقوم بإختبار هذه المعـلومات وإصـدار تقرير عنها لزيادة مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها سواء كان الغرض من إستخدامها داخلياً أو إستخدامها بواسطة أطراف أخرى خارج المشروع.

2- إختبار المعلومات المالية المستقبلية

سـنعرض فى هـذا الجزء لمفهوم ولهدف ومعايير وإجراءات إختبار المعلومات المالية المستقبلية وذلك على النحو الآتى :

1/2- مفهوم وهدف إختبار المعلومات المالية المستقبلية

يقصد بإختبار المعلومات المالية المستقبلية فحص وتقييم الإفتراضات التى بينت عليها التنبؤات المالية، وتقييم مدى ملاءمة تلك الإفتراضات، وكذلك تقييم مدى سلامة الإفصاح عن تلك التنبؤات.

وعـند قيـام مراجع الحسابات بإجراء مهمة إختبار لمعلومات مالية مسـتقبلية عليه أن يحصل على أدلة كافية وملائمة فيما يتعلق بكل من الأمور التالية :

(أ) إن الإفتراضـات التى بنى عليها التنبؤ والتى تم إستخدامها فى الوصول إلى المعـلومات الماليـة المسـتقبلية تعتبر معقولة، وتمثل أفضل تقدير لـلإدارة، أمـا فى حالـة الإفتراضـات الـنظرية فيجـب أن تكون تلك الإفتراضات متفقة مع الغرض من المعلومات.

(ب) أن المعلومات المالية المستقبلية تم إعدادها بشكل ملائم على أساس تلك الإفتراضات.

(ج) أن يكون قد تم عرض المعلومات المالية المستقبلية بطريقة مناسبة وأن يكـون قـد تـم الإفصاح الكافى عن كل الإفتراضات الهامة بما فى ذلك الإشـارة الصـريحة عمـا إذا كـانت هذه الإفتراضات تمثل الإفتراضات الخاصة بأفضل التقديرات أم إنها إفتراضات نظرية.

(د) أن المعلومات المالية المستقبلية تم إعدادها على اساس متسق مع القوائم المالية التاريخية وبإستخدام مبادئ محاسبية مناسبة

والهدف من إختبار المعلومات المالية المستقبلية إبداء الرأى الفنى المحايد على تلك المعلومات وذلك فيما يتعلق بمدى ملائمة الإفتراضات التى بينت علها تلك المعلومات المالية المستقبلية، وكذلك مدى سلامة الإفصاح عن تلك المعلومات من ناحية أخرى.

2/2- معايير إختبار المعلومات المالية المستقبلية

يتم إختبار المعلومات المالية المستقبلية وفقا لمجموعة من المعايير الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين [1] وذلك على النحو التالى :

المعيار الأول

أن يتم هذا الإختبار عن طريق شخص مؤهل وذو كفاءة مهنية كافية وملائمة.

المعيار الثانى :

يجب أن يكون مراجع الحسابات القائم بهذا الإختبار شخص مستقل فى الظاهر والواقع.

المعيار الثالث

يجب على مراجع الحسابات القائم بهذا الاختيار أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بتخطيط وتنفيذ هذا الإختبار وعند إعداده لتقريره.

المعيار الرابع

ضرورة قيام مراجع الحسابات بالتخطيط والإشراف الجيد على تنفيذ هذا الاختيار.

المعيار الخامس

يجب على مراجع الحسابات القائم بهذا الإختيار أن يحصل على فهم كامل لعملية إعداد المعلومات المالية المستقبلية لأغراض تحديد نطاق الإختيار.

---

(1) AICPA. SSAE. NO 1 (1985).

المعيار السادس .

ضـــرورة حصـــول مراجع الحسابات القائم بإختبار المعلومات المالية المستقبلية على أدلة ملائمة وكافية لإبداء رأيه وإعداده لتقرير عن اختبار تلك المعلومات.

المعيار السابع .

ضـــرورة إشـــارة مراجع الحسابات فى تقريره عن إختيار المعلومات المالية المستقبلية إلى ما إذا كان المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها والإفصـــاح عـــنها بمـــا يتمشـــى مـــع معاييـــر إختـــبار المعـــلومات المالية المســـتقبلية،وكذلك الإشـــارة إلى مـــا إذا كانت تلك المعلومات المستقبلية تم إعدادها إستناداً إلى إفتراضات ملائمة.

3- تقرير مراجع الحسابات عن إختبار المعلومات المالية المستقبلية

يجـــب أن يتضـــمن تقريـــر مراجع الحسابات عن إختبار المعلومات المالية المستقبلية وفقاً للإصدارات الدولية والمصرية على العناصر التالية:

أ- عنوان التقرير :

" تقرير مراجع الحسابات عن إختبار المعلومات المالية المستقبلية ". وتضيف معايير المراجعة الدولية إلى هذا العنوان كلمة المستقل.

ب- الجهة التى يوجه إليها التقرير :

" الجمعية العامة للمساهمين ".

جـ- الفقرة التمهيدية :

" فقـــرة المقدمـــة أو الفقـــرة التمهيدية " ويتم فيها تحديد المعلومات الماليـــة المســـتقبلية محل الاختبار، مع تحديد الفترة المالية التى تغطيها، مع الإشـــارة إلى مسئولية الإدارة عن إعداد المعلومات المالية المستقبلية، وكذلك مسئوليتها عن الإفتراضات التى بنيت عليها تلك المعلومات.

د- فقرة النطاق :

وتتضـــمن الإشـــارة إلى معيار المراجعة الدولى أو المصرى المطبق على إختبار المعلومات المالية المستقبلية.

مع ضرورة الإشارة إلى الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية وتحديد الأطراف التى يجب أن يقتصر عليها توزيع المعلومات المالية المستقبلية وذلك فى حالة وجود خطر على توزيع تلك المعلومات.

هـ- فقرة الرأى :

وتتضمن تلك الفقرة إعطاء تأكيدات سلبية عما إذا كانت الإفتراضات التى بنى عليها التنبؤ توفر أساسا معقولاً للتنبؤ بالمعلومات المالية المستقبلية، وكذلك إبداء الرأى عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل ملائم على أساس الإفتراضات المستخدمة وتم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبى المستخدم لإعداد القوائم المالية التاريخية.

أى أن فقرة الرأى تتضمن تحديد ما إذا كان قد نما إلى علم مراجع الحسابات كنتيجة لفحص الأدلة المؤيدة للإفتراضات ما يدعوه للاعتقاد بأن هذه الإفتراضات لا توفر أساساً مناسبا للمعلومات المالية المستقبلية (تأكيد سلبى)، وكذلك إبداء الرأى عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الإفتراضات المستخدمة وأنه قد تم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبى المستخدم لإعداد القوائم المالية التاريخية.

و- فقرة تحذيرية :

تتضمن تحذير القارئ عن مدى إمكانية تحقيق النتائج التى تظهرها المعلومات المالية المستقبلية،وذلك بالنص على أنه من المتوقع أن تكون النتائج الفعلية مختلفة عن المعلومات المالية المستقبلية حيث إن الأحداث المتوقعة غالبا ما لا تتحقق كما هو متوقع وقد يكون الإختلاف جوهريا أيضا.

وتضيف الإصدارات المهنية الأمريكية [1] إلى هذه الفقرة ضرورة إشارة مراجع الحسابات فى تقريره إلى أنه لن يقوم بإعادة إبداء الرأى وإعداد تقرير مرة أخرى فى حالة إختلاف الظروف والأحداث الفعلية عما كان متوقعاً.

---

(1) AICPA. SSAE. NO. 4 (1994)

ز- تاريخ التقرير :

وعـنوان وتوقيـع مـراجع الحسابات : يجب أن يكون تاريخ التقرير هو تاريخ استكمال مراجع الحسابات للإختبارات اللازمة.

ويمكـن لمـراجع الحسـابات أن يصدر تقرير عن إختيار المعلومات الماليـة المسـتقبلية يتضمن رأى غير متحفظ أو رأى متحفظ أو رأى معاكس وقد يمتنع عن إبداء الرأى وذلك على النحو التالى :

1/3- إصدار تقرير غير متحفظ عن إختيار المعلومات المالية المستقبلية

يصـدر مـراجع الحسابات تقرير غير متحفظ فى حالة عدم وجود ما يجعله يعتقد بعدم ملائمة الإفتراضات التى تم بناء المعلومات المالية التقديرية عليها، وأن الإفصاح والعرض فى القوائم المالية التقديرية كان ملائم ويتمشى مع المعايير المستخدمة فى إعداد القوائم المالية التاريخية.

وعـلى سـبيل المثال قامت الجمعية العامة لشركة الياسمين التجارية بالإسـكندرية بتكليف الأستاذ / ياسر شحاته بإختبار القوائم المالية التقديرية للشـركة عـن السـنة المالية المنتهية فى 2006/12/31، وأنه قد قام بكافة الإختـبارات اللازمـة. وتوصـل إلى سلامة الإفتراضات التى بنيت عليها تلك القوائـم وإلى إعـداد تلك القوائم على أساس تلك الإفتراضات وأنه تم عرض القوائم المالية التقديرية بما يتمشى مع القوائم المالية التاريخية.

فى هذه الحالة سيبدى مراجع الحسابات رأى غير متحفظ فى تقريره عن إختبار القوائم المالية التقديرية وذلك على النحو التالى :

تقرير مراجع الحسابات المستقل
عن إختبار المعلومات المالية المستقبلية

إلى الجمعية العامة لشركة الياسمين التجارية (ش.م.م)

قمنا بإختبار القوائم المالية التقديرية لشركة الياسمين التجارية والتى تتضمن قائمة المركز المالى التقديرية فى 2006/12/31، وكذلك قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية التقديرية عن السنة المالية المنتهية فى 2006/12/31 وهذه القوائم مسئولية الإدارة بما فى ذلك الإفتراضات المذكورة فى الإيضاح رقم (......) والتى تم بناء التنبؤات عليها.

وقد قمنا بهذا الإختبار وفقاً لمعايير المراجعة الدولية والمصرية الخاصة بإختبار المعلومات المالية المستقبلية.

وبناءاً على فحصنا للأدلة المؤيدة لتلك الإفتراضات لم ينم إلى علمنا أى شئ يدعو للإعتقاد بأن تلك الإفتراضات لا توفر أساس معقول للتنبؤ. ومن رأينا أن تلك القوائم التقديرية المذكورة أعلاه قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الإفتراضات المستخدمة، وأنه قد تم عرضها بما يتفق مع معايير المحاسبة (الدولية أو الوطنية) والقوانين واللوائح ذات الصلة.

ومن المحتمل أن تختلف النتائج الفعلية عن تلك التنبؤات حيث أن الأحداث المتوقعة قد لا تتحقق كما هو متوقع لها وقد يكون هذا الإختلاف جوهرياً ".

الإسكندرية فى 2005/12/30 — مراجع الحسابات

ياسر شحاته السيد

ش.م.م 20441

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

2/3- إصدار تقرير متحفظ عن إختبار المعلومات المالية المستقبلية

يجب أن يتحفظ مراجع الحسابات فى تقريره عن إختبار القوائم المالية التقديرية إذا كانت الإفتراضات التى بنى عليها التنبؤ المالى غير ملائمة، وكان تأثيرها غير جوهرى على إعداد القوائم المالية التقديرية، أو إذا ما اقتصرت مراجعته على قائمة أو أكثر من القوائم المالية التقديرية حسب التكليف الصادر له، أو إذا كان الإفصاح والعرض فى القوائم المالية التقديرية غير كافى ولكن ليس بالقدر الذى يجعله يبدى رأى عكسى. ويجب أن يضيف مراجع الحسابات فى تقريره فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى يشرح فيها أسباب التحفظ فى الرأى.

وسنفترض أن مراجع حسابات شركة الياسمين توصل إلى عدم إفصاح قائمة الدخل التقديرية للشركة عن قيمة الإهلاك السنوى لمبانى الشركة وقدره 14000 جنيه. ويرى وفقاً لحكمه المهنى وإعتبارات الأهمية النسبية أنه سيبدى رأى متحفظ وسيتكون تقرير إختبار المعلومات المالية المستقبلية فى هذه الحالة من خمس فقرات وهى فقرة المقدمة وفقرة النطاق والفقرة التوضيحية وفقرة الرأى والفقرة التحذيرية وستكون فقرة المقدمة وفقرة النطاق والفقرة التحذيرية كما هى فى حالة التقرير غير المتحفظ، وستكون الفقرة التوضيحية قبل فقرة الرأى كما يلى :

" لم تتضمن قائمة الدخل التقديرية عن السنة المالية المنتهية فى 2006/12/31 الإفصاح عن مصروف إهلاك مبانى الشركة عن تلك السنة وقيمته 14000 جنيه، وترتب على ذلك زيادة صافى الربح المقدر عن السنة المالية المنتهية فى 2006/12/31 بهذا المبلغ، وبالتالى زيادة عائد السهم المتوقع بمبلغ .... جنيه ".

وتظهر فقرة الرأى على النحو التالى :

" بناء على إختبارنا للأدلة المؤيدة للإفتراضات التى استندت إليها الإدارة فى إعداد القوائم المالية التقديرية، لم ينم إلى علمنا أى شئ يدعو للإعتقاد بأن تلك الإفتراضات لا توفر أساس معقول للتنبؤ، وفيما عدا ما أشرنا إليه فى الفقرة السابقة فمن رأينا أن تلك القوائم المالية التقديرية المذكورة أعلاه (فى فقرة المقدمة) تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الإفتراضات المستخدمة، وأنه تم عرضها بما يتفق مع معايير المحاسبة (المصرية أو الدولية) والقوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

3/3 - إصدار تقرير يتضمن راى عكسى عن إختبار المعلومات المالية المستقبلية

يبدى مراجع الحسابات رأياً معاكساً فى تقريره، فى حالة ما إذا كانت الإفتراضات التى بنى عليها التنبؤ المالى غير ملائمة، وكان تأثيرها جوهرى على سلامة إعداد القوائم المالية التقديرية، أو إذا كان هناك خروجاً جوهرياً

عـن معاييـر الإفصاح على المعلومات المالية المستقبلية، أو إذا كانت هناك قيوداً غير جوهرية على نطاق الإختبار.

ويجـب أن يضـيف مـراجع الحسابات لتقريره فى هذه الحالة لفقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى لشرح أسباب إبدائه لرأياً عكسياً.

وسـنفترض أن مـراجع الحسـابات توصـل إلى أن القوائم المالية الـتقديرية لشركة الياسمين عن عام 2006 معدة على أساس إفتراضات غير مناسـبة، حيـث إفترضـت إدارة الشـركة ثبات أجور عام 2006 رغم عدم إنخفاض عدد العاملين بالشركة، وكذلك إفتراض زيادة مبيعات السيارة الأجرة (الميكـروباص) بنسـبة 25% عـن العام السابق 2005. وقد تبين لمراجع الحسابات عدم سلامة تلك الإفتراضات بسبب ضرورة زيادة الأجور والمرتبات وفقـاً لقـانون العامـلين بالدولـة على الأقل بقيمة العلاوات الدورية خاصة وأن خطـط الشـركة لـم تتضـمن الاستغناء عن أى عمالة، بل على العكس تتضـمن بعض التعيينات الجديدة، وكذلك تبين لمراجع الحسابات صدور قرار فى 2005/12/25 بمنع ترخيص سيارات الميكروباص كأجرة لمدة 5 سنوات.

وسيصـدر فى هـذه الحالـة مراجع الحسابات تقرير يتضمن رأى معاكس، وسيتكون التقرير من خمس فقرات (مقدمة – نطاق – توضيحية – رأى – تحذيـرية) ولن تختلف فقرة المقدمة وفقرة النطاق والفقرة التحذيرية عن التقرير غير المتحفظ وستظهر الفقرة التوضيحية على الصورة التالية :

" اتضح لنا عدم ملائمة إفتراض الإدارة بثبات الأجور والمرتبات عن عـام 2006، وكذلـك افـتراض زيـادة مـبيعات السـيارات الأجـرة (الميكروباص) بنسبة 25% ".

وتظهر فقرة الرأى كما يلى :

" بـناء عـلى إختبارنا للأدلة المؤيدة للإفتراضات التى استندت إليها الإدارة فى إعـداد القوائم المالية التقديرية، وكما أوضحنا فى الفقرة السابقة فـإن القوائـم الماليـة الـتقديرية المذكورة أعلاه لا تستند فى إعدادها إلى إفتراضات واقعية ".

4/3 - إصدار تقرير عن إختبار المعلومات المالية المستقبلية يتضمن الإمتناع عن إبداء الراى فيها

فى حالة وجود قيود جوهرية على نطاق الإختبار، أو فى حالة عدم جمع مراجع الحسابات للدليل الكافى للحكم على ملائمة الإفتراضات التى بنى عليها التنبؤ وللحكم على مدى ملاءمة الإفصاح عن التنبؤ نفسه، فإنه يجب على مراجع الحسابات أن يمتنع عن إبداء الرأى فى القوائم المالية المستقبلية. ويجب على مراجع الحسابات أن يضيف فى تقريره فقرة توضيحية سابقة لفقرة الإمتناع عن إبداء الرأى يشرح فيها أسباب الإمتناع عن إبداء الرأى.

وسنفترض أن مراجع حسابات شركة الياسمين لم يتمكن من التحقق من صحة الإفتراضات التى بنى عليها التنبؤ (القوائم المالية التقديرية). فى هذه الحالة سيصدر تقرير يتضمن إمتناعه عن إبداء الراى وسيتكون التقرير من ثلاثة فقرات فقط (فقرة تمهيدية، فقرة توضيحية، فقرة إمتناع عن إبداء الرأى).

وذلك على النحو التالى :

- **الفقرة التمهيدية :**

كلفت من قبل الجمعية العامة لشركة الياسمين بالإسكندرية (ش.م.م) بإختبار القوائم المالية التقديرية للشركة والتى تتضمن قائمة المركز المالى التقديرية فى 2006/12/31، وكذلك قائمتى الدخل والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية فى 2006/12/31، وهذه القوائم مسئولية الإدارة بما فى ذلك الإفتراضات المذكورة فى الإيضاح رقم (   ) والتى تم بناء التنبؤات عليها ".

- لا يوجد فقرة نطاق.

- **الفقرة التوضيحية :**

" لم نتمكن من إختبار مدى سلامة الإفتراضات التى تم على أساساها إعداد القوائم المالية التقديرية المذكورة أعلاه بسبب ....

- فقرة الإمتناع عن إبداء الرأى :

" لم أتمكن من تحديد مدى سلامة أو واقعية الإفتراضات التى يتم على أساسها إعداد القوائم المالية التقديرية المذكورة أعلاه، أو إبداء رأينا على سلامة الإفصاح والعرض فى تلك القوائم بسبب ما سبق الإشارة إليه فى الفقرة السابقة ".

4- تقرير مراجع الحسابات فى مصر عن مراجعة نشرة الإكتتاب

وأخيراً تجدر الإشارة إلى أن القانون رقم 95 لسنة 1992 بإصدار قانون سوق رأس المال ولائحته التنفيذية (المادة رقم 5) الشركات التى تطرح أوراق مالية للإكتتاب العام (أسهم أو سندات)، بإعداد نشرة إكتتاب معتمدة من هيئة سوق المال ومن مراجع الحسابات. ومن الضرورى أن تتضمن هذه النشرة غرض المنشأة، ومدتها، ورأسمالها المصدر والمدفوع، وسابقة أعمال المنشأة، وأسماء أعضاء مجلس الإدارة وخبراتهم، ومواصفات الأوراق المالية المطروحة وشروط طرحها، وخطة المنشأة فى إستخدام تلك الأموال وتوقعاتها بالنسبة لنتائج إستخدام تلك الأموال، وموجز للقوائم والبيانات المالية عن السنوات الثلاث السابقة، أو عن المدة من تاريخ تأسيس المنشأة أيهما أقل. وذلك وفقا لقواعد الإفصاح الموضحة فى نشرة الإكتتاب التى وضعتها الهيئة فى اللائحة التنفيذية للقانون، ونتيجة لذلك فإنه يمكن القول أن هذا القانون خلق طلبا جديداً على مهنة المراجعة فى مصر، وعلى إعداد مراجع الحسابات لتقرير عن نشرة الإكتتاب فى الأسهم والسندات الجديدة، يبدى فيه رأيه فى كل ما ورد فى نشرة الإكتتاب من ناحية مدى ملائمة أساليب التنبؤ، ومدى تمشيها مع الأساليب العلمية والمهنية المستخدمة عند إعداد الدراسات المماثلة، ومدى التحقق من المعلومات الواردة فى نشرة الإكتتاب، دون التحقق من إمكانية تحقيق نتائج معينة للنشاط، ويتشابه هذا التقرير مع تقرير مراجع الحسابات عن إختبار المعلومات المالية المستقبلية.

الفصل العاشر

مسئولية المراجع في إكتشاف الغش والتقرير عنه

إن ظاهرة الفساد المالي والناتجة عن التلاعب أو الغش ليست بالشئ الجديد في عصرنا هذا، بل تمتد جذورها منذ أمد بعيد، إلا أن حجمها ونتائجها بدأ يجذب إنتباه المهتمين بالشئون المالية والاقتصادية فضلاً عن ذلك فقد شهدت معظم دول العالم فضائح مالية كبيرة نتيجة غياب الدور الفعال للأجهزة الرقابية وما نتج عن ذلك من نشاط سواء تلك التي تعلقت بإفلاس شركات كبيرة أو مشاكل مصرفية كبيرة. الأمر الذي تطلب معه إعادة النظر في مدى فاعلية معايير المحاسبة والمراجعة، ومدى فاعلية الرقابة الداخلية والخارجية على القوائم المالية للشركات ومصداقيتها، وكيفية ضمان الشفافية الكاملة في الإفصاح المحاسبي عن نتائج العمليات والمركز المالي، والحيلولة دون وقوع أية إنحرافات مالية والكشف عنها في التوقيت المناسب.

وتعتبر مسئولية المراجع الخارجي عن إكتشاف غش أو تلاعب الإدارة والتقرير عنه من القضايا الهامة. ويرجع ذلك إلى الدور الهام للمراجع الخارجي في إعطاء تأكيد معقول عن صحة القوائم المالية وخلوها من الإنحرافات الجوهرية.

أنواع الغش: يعرف "الغش"، في سياق مراجعة القوائم المالية، بأنه تحريف متعمد بالقوائم المالية. ويمكن تقسيم الغش إلى نوعين:

1) تقرير مالي مضلل **Fraudulent Financial Reporting** ،
2) اختلاس الأصول **Misappropriation of Assets**

ويقصد بالتقرير المالي المضلل التحريف المتعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفاء إفصاحات معينة بهدف خداع مستخدمي القوائم المالية. مثال ذلك ما قامت به شركة World Com بالولايات المتحدة من رسملة مبالغ ضخمة تقدر بالمليارات واعتبرتها أصول ثابتة بدلاً من تسجيلها كمصروفات

وهو نوع من التحايل أدى إكتشافه إلى سقوط الشركة وإفلاسها وضياع حقوق مساهميها.. كذلك قد يكون التضليل بالقوائم المالية لتحسين صورة المركز المالي للشركة عن طريق إخفاء بعض الالتزامات.

وعلى الرغم من أن معظم حالات التقرير المالي المضلل يتضمن تضخيم بند الأصول وصافى الدخل أو حذف التزامات ومصروفات في محاولة لتضخيم الدخل، فإنه من المهم أن نلاحظ أيضا أن الشركات الخاصة غالبا ما تسعى لتدنية الدخل بهدف تخفيض عبء ضريبة الدخل. وكل ذلك في النهاية يندرج تحت ما يسمى بإدارة الأرباح أو تطويعها لخدمة أغراض معينة Earnings Management.

أما النوع الثانى من الغش وهو ما يعرف باختلاس الأصول فيعني سرقة بعض أصول الشركة، وهي عموماً ظاهرة لا تتكرر كثيراً كما أنها تتضمن مبالغ ليست ذات أثر جوهري على القوائم المالية. ولكن من ناحية أخرى فإن فقد الشركة لأصولها يعطي مؤشراً هاماً لقلق الإدارة حول هذه الظاهرة. وهذا النوع من الغش يسمى أحياناً بغش العاملين وموظفي التنظيم لأنه عادة ما يتم في المستويات السفلى من الهيكل التنظيمي على الرغم من تورط الإدارة العليا في بعض الحالات في مثل هذا النوع من الغش.

الدوافع الرئيسية لظاهرة التضليل في التقرير المالي

هناك مجموعة دوافع للمديرين لممارسة هذه الظاهرة أتفقت عليها العديد من الدراسات، من أهمها مكافآت المديرين، والإذعان لشروط إتفاقيات الدين، ومسايرة الإحصاءات الرسمية عن متوسطات الأرباح على مستوى الصناعة أو القطاع، والتغيير في شكل ملكية المنشأة لتحويلها إلى مساهمة عامة، ومسايرة توقعات المحللين الماليين.

فمن ناحية مكافآة المديرين، قد يكون من المنطقي من وجهة نظرهم أن يسعى هؤلاء المديرين نحو ممارسة التلاعب في القوائم المالية ضماناً لتعظيم مكافآتهم. على سبيل المثال يتم استخدام تغيير التقديرات المحاسبية

كوسيلة للتأثير على الدخل المحاسبي ومن ثم تعظيم المكافآت المحسوبة بناء على رقم الدخل المحاسبي.

من الدوافع ايضاً لتلك الظاهرة هى محاولة الوفاء بالشروط المطلوبة لاتفاقيات الدين التي تبرمها الشركة مثل عمل تغييرات جوهرية في السياسات المحاسبية (كتغيير طرق تقييم المخزون) للتأثير على الدخل المحاسبي.

كذلك قد تسعى بعض الشركات إلى تدنية أرباحها تمشياً مع ما هو سائد على مستوى الصناعة خلال فترات الفحص الرسمي للأرباح الذي تجريه الجهات المختصة على مستوى الصناعة أو القطاع ككل. والدافع من وراء ذلك هو أن ارتفاع الأرباح لمنشأة ما قد يفسر سلبياً على وجود أحتكار للمنشأة، أو إتباع سياسة للأغراق في السوق، أو الدخول في تكتلات اقتصادية قد تضر الاقتصاد بوجه عام.

أما عن التغير في هيكل ملكية المنشأة كأحد الدوافع لظاهرة التضليل في التقرير المالي فهو يتمثل في أن المنشأة قد تسعى لظروف معينة وبعد إتخاذ كافة الإجراءات القانونية اللازمة إلى توسيع ملكيتها بتحويلها إلى شركة مساهمة عامة. ونظراً لعدم وجود معلومات كافية مسبقة عنها بسوق الأوراق المالية، فالاعتماد الأكبر من قبل المستثمرين سوف ينصب على المعلومات الواردة بالقوائم المالية، ومن ثم تصبح الفرصة مواتية للتلاعب في القوائم المالية بما يحسن من صورة المنشأة عند إصدار الأسهم الجديدة.

أخيراً قد يسعى المديرون إلى ممارسة نوع من التضليل في القوائم المالية بما يتفق مع التوقعات المالية وتوقعات السوق التي يقدمها المحللون الماليون في هذا الشأن بحيث تخرج النتائج متقاربة مع التوقعات للحفاظ على مصداقيتهم.

تقييم خطر الغش والتلاعب.

أصدر مجلس معايير المراجعة المعيار رقم (99) يهدف إلى إرشاد المراجعين فيما يتعلق بتقييم خطر الغش. ووفقاً لهذا المعيار يجب على المراجعين أن يكون لديهم مستوى معين من نزعة الشك المهني

Professional Skepticism لفهم وتحديد والتعامل مع خطر الغش. ويركز هذا المعيار على أن ارتكاب الغش مرهون بثلاثة شروط وهي أولاً: الحافز أو الضغوط وتعني استعداد الإدارة أو العاملين لارتكاب الغش والتلاعب في القوائم المالية. ومن الشواهد على ذلك: عدم الاستقرار المالي للشركة، وضغوط المساهمين على الإدارة لزيادة الأرباح، وربط حوافز الإدارة بالأرباح، وضغوط الإدارة العليا على الموظفين في المستويات الأدنى لتحقيق أهداف مالية صعبة المنال. ثانياً: الفرص، وتعني الظروف التي تهيئ الفرصة للإدارة والعاملين لتحريف القوائم المالية أو اختلاس الأصول من خلال ضعف أنظمة الرقابة الداخلية. ومن الشواهد على ذلك عدم فاعلية مراقبة الإدارة لموظفي الشركة، والاستخدام الواسع للتقديرات المحاسبية والأحكام التقديرية، وظروف عدم التأكد التي يصعب التحقق منها، وارتفاع معدل دوران الموظفين المحاسبين والمراجعين الداخليين. ثالثاً: الاتجاه العقلي والرشد للأفراد. ويقصد به اتجاهات الأفراد نحو تبرير قبول ارتكاب الغش والتلاعب. ومن الشواهد على ذلك منفعة الأفراد من وراء حدوث التلاعب، تبرير الإدارة لمعالجات محاسبية غير مقبولة، منفعة الشركة من تدنية وعاء ضريبة الدخل.

ويركز هذا المعيار على ضرورة الأخذ بمتطلبات العناية المهنية الواجبة فيما يتعلق بممارسة الشك المهني، وتخصيص مساعدين من ذوي الخبرة مع الإشراف الجيد عليهم، والتحقق من سلامة أختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، والاهتمام بجمع أدلة المراجعة الأكثر أقناعاً. ويخلص المعيار أن ممارسة الشك المهني للمراجع يجب أن ينطلق من مبدأ مؤداه أن المراجع لا يفترض أن الإدارة غير أمينة، ولا يسلم بكفاءة الإدارة إلا من خلال الأدلة المعقولة.

أما عن مصادر المعلومات التي تساعد المراجع في الحكم على مخاطر الغش فيمكن تلخيصها في الآتي:

1 -معلومات يتم الحصول عليها من خلال التواصل بين أعضاء فريق المراجعة فيما يتعلق بمعرفتهم عن الشركة وعن ظروف الصناعة التي تعمل فيها الشركة، والحالات محل الشبهات في التحريف الجوهري.

2 -الاستفسار من الإدارة حول وجهات النظر المختلفة حول احتمالات الغش والتلاعب ومدى توفير الأدوات الرقابية اللازمة للحد من مخاطر غش محددة.

3 -إجراءات الفحص التحليلي التي يجريها المراجع خلال مرحلة تخطيط المراجعة لتحديد ما إذا كان هناك علاقات أو نسب مالية غير عادية أو مثيرة للشكوك.

4 -أي معلومات أخرى مثل تلك التي أعتمد عليها المراجع في اتخاذ قرار قبوله للمراجعة مع العميل أو التجديد معه، ومعلومات الفحص المحدود للقوائم المالية.

وعن المزيد بشأن مسئولية المراجع عن اكتشاف والتقرير عن التلاعب والغش عند مراجعة القوائم المالية استهدف معيار المراجعة الدولي رقم (240) توفير بعض الإرشادات للمراجع في هذا الشأن، حيث أكد هذا المعيار أن الإدارة والمسئولين عن تنفيذ حوكمة الشركات هم المسئولين من الأساس عن منع وإكتشاف الغش والتلاعب من خلال وضع آليات ملائمة لهذا الغرض، أما مسئولية المراجع فما زالت محصورة في إبداء الرأي على القوائم الماليه ولكنه ليس مسئولاً عن منع التلاعب. وأشار المعيار إلى أهمية وطرق توصيل المراجع للتحريف الناتج عن التلاعب أو التلاعب المتوقع. حيث أوضح مسئولية المراجع في توصيل تلك المعلومات للإدارة وأحيانا للجهات الرقابية والإشرافية للشركة. أما في حالة عدم قدرة المراجع على أستكمال التكليف بسبب عدم استطاعته أداء إجراءات المراجعة نتيجة التحريفات في المعلومات، فإنه يمكنه أن ينسحب من المهمة مع ضرورة مناقشة الإدارة والمسئولين عن حوكمة الشركات في أمر الانسحاب والأسباب التي دعته لذلك.

مسئولية المراجع عن الإفصاح عن أعمال الغش والتلاعب:

اتفقت معايير المراجعة سواء الأمريكية منها أو المعيار الدولي رقم (240) على أن المراجع لا يعتبر مسئولاً عن الإفصاح عن أعمال الغش إلى الأطراف الخارجية، وإنما تقتصر مسئوليته في إبلاغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة فقط، وذلك حفاظاً على قواعد السلوك المهني التي تمنع المراجع من إفشاء أسرار عملاءه. غير أن هناك بعض الحالات التي تستوجب من المراجع الإفصاح فيها عن أعمال الغش إلى الأطراف الخارجية وهي:

- حالة استدعاء المراجع للتحقيق بمعرفة القضاء، وكان هذا الاستدعاء مرتبط بالعميل.
- حالة حصول المنشأة محل المراجعة على تمويل حكومي، حيث يجب على المراجع إبلاغ الجهة المقرضة بأعمال الغش.
- حالة الانسحاب من مهمة المراجعة ووجود استفسارات من المراجع اللاحق له حول الأمور المرتبطة بالتعاقد مع العميل.

طرق تقييم مخاطر غش الإدارة:

رغم أن معايير المراجعة الأمريكية مثل معيار (99) بالإضافة إلى معيار المراجعة الدولي رقم (240) قد إتفقت على مسئولية المراجع عن تخطيط وأداء عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول – وليس مطلق – عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش والأخطاء، وترجع عملية التأكيد المعقول لوجود قيود مرتبطة بعملية المراجعة، وكذلك وجود دوافع قوية قد تدفع الإدارة العليا إلى إرتكاب الغش. ورغم أن هذه المعايير قد حددت العديد من المؤشرات التي تدل على إمكانية وجود تحريفات أو غش بالقوائم المالية، إلا أنها لم تعطي إرشادات محددة عن الكيفية التي يمكن بمقتضاها المزج بين تلك المؤشرات من أجل عملية التقييم الشامل. ولذا فقد إقترحت بعض الدراسات إستخدام وسائل دعم القرار للمساعدة في أداء تلك العملية ومن أهم هذه الوسائل: القوائم الإختبارية، النموذج الإحصائي، والنظام الخبير ولنتناول كل منها بإيجاز:

1 -*القوائم الإختبارية.*

ويتمثل الهدف من إستخدام قوائم الأسئلة الاختبارية في إكتشاف غش الإدارة، وتتكون هذه القوائم من مجموعة من علامات الإنذار والمؤشرات التحذيرية التي تستخدم كوسيلة مساعدة لذاكرة المراجع للتأكد من قيامه بتحديد جميع تلك المؤشرات وعلامات الإنذار القائمة والمتعلقة بعملية مراجعة معينة والتي تخص المنشأة محل المراجعة. وبصفة عامة، يمكن أن تساهم تلك القوائم في مساعدة المراجع، ولكن لا بد أن تتسم هذه القوائم بالشمول لكافة مؤشرات الغش، كما أنه لابد من مراجعتها أولاً بأول بغرض استبعاد تلك المؤشرات التي لم يعد هناك إستخدام لها، وإضافة أي مؤشرات جديدة.

2 -*النموذج الإحصائي:*

يمكن إستخدام النماذج الإحصائية في ترجيح ودمج الأدلة بشكل تلقائي بهدف تكوين الحكم الشخصي للمراجع عند قيامه بمحاولة إكتشاف غش الإدارة. ويتميز النموذج الإحصائي بمقدرته على تحويل الدلائل أو المؤشرات التحذيرية إلى التنبؤ بالظروف والدوافع التي يمكن أن تؤدي إلى الغش بالإضافة إلى المخاطر أو الآثار التي يمكن أن تنتج عنه. ورغم الفائدة التي يمكن الحصول عليها من هذا النموذج، إلا أن إستخدامه يتطلب قدرة المراجع على التعامل مع البرامج الإحصائية والحاسب الآلي بكفاءة.

3 -*النظام الخبير* Expert System

وهو عبارة عن مجموعة من البرامج، والبيانات، والإجراءات الخاصة بالحاسب الآلي والتي ترتكز على أساس واسع من المعرفة المتعلقة بمجال أو مجالات معينة. وتظهر الحاجة إلى تلك الأنظمة في المجالات التي تتطلب إتخاذ القرار وإصدار الأحكام الشخصية، وتتسم هذه الأنظمة بأن لديها القدرة على دعم عملية إتخاذ القرار بما يتعدى مجرد التوصية بنتيجة معينة. وقد أثبتت الدراسات أن المراجعين يعتمدون على النظام الخبير بدرجة أكبر من المجموعات الأخرى من وسائل تقييم المخاطر بسبب وجود ارتباط وتداخل متزايد فيما بين المستخدمين من المراجعين والنظام الخبير، إلى جانب قدرة

هذا النظام على مساعدة المراجعين في العمليات المعقدة لإتخاذ القرار بنجاح. ورغم مميزات استخدام هذا النظام في إتخاذ القرارات عند إكتشاف غش الإدارة، إلا أنه يواجه ببعض الصعوبات ولعل من أهمها، الحاجة إلى الخبراء في المراجعة الذين لديهم القدرة على التعامل مع زيادة التعقيد في مهام المراجعة، وتزداد الحاجة إلى الخبراء نظراً للطبيعة المتجددة لبيئة المراجعة وما يترتب عليها من مستجدات لا يستطيع أن يستنبط تأثيرها على إجراءات ونتائج المراجعة إلا المراجع الخبير، هذا في الوقت الذي يتسم بندرة الخبراء في المراجعة نظراً لطول الفترة الزمنية اللازمة لتكوين الخبرة في الممارسة العملية وصقلها وتطويرها لتحسين دقة الأحكام.

مداخل تحسين قدرة المراجع على إكتشاف غش الإدارة.

بناء على إستعراض مسئولية المراجع عن إكتشاف الأخطاء والغش، فإن المراجع مطالب من قبل المجتمع بالإكتشاف المطلق لغش الإدارة دون أو يوفر له الموارد اللازمة لذلك، كما أنه مطالب من قبل المنظمات المهنية بالإكتشاف المعقول لغش الإدارة دون أن توفر له مرشداً أو دليلاً قاطعاً يساعده على التنبؤ بدقة الغش الجوهري الذي يؤثر على عدالة ومصداقية القوائم المالية، ولكى يكون للمراجع دور أكثر فعالية في إكتشاف الغش الجوهري فإنه في حاجة إلى أدوات لمساعدته وتحسين قدراته على إكتشافه والتقرير عنه. وهناك بعض المداخل التي يمكن إستخدامها في تحسين قدرات المراجع في هذا المجال وهي: مدخل التوسع في إختبارات المراجعة، مدخل تقييم الظروف، مدخل مهارة المراجع ولنتناول كل منها بإيجاز:

١)مدخل التوسع في إختبارات المراجعة.

طبقاً لهذا المدخل فإن المراجع يمكنه مواجهة غش الإدارة مباشرة من خلال عينات المراجعة كبيرة الحجم والتوسع في إختبارات المراجعة التفصيلية، ويترتب على هذا المدخل زيادة حجم أعمال المراجعة التي يبذلها المراجع مما يترتب عليه إرتفاع تكاليف المراجعة وبالتالي إنخفاض عائد المراجع من عملية المراجعة، إلا أن المراجع يمكن تعويض ذلك جزئياً من

خلال تخفيض قضايا التعويض ضده بسبب فشل عملية المراجعة. ويلاحظ أن هذا المدخل يؤدي من ناحية إلى ارتفاع تكاليف عملية المراجعة مما قد يشكل عبئاً على المنشآت، كما أنه من ناحية أخرى، لم يقدم دليلاً أو مرشداً مهنياً يساعد المراجع في تحديد مدى أو حجم التوسع في إجراءات المراجعة اللازم لكشف غش الإدارة.

ب)مدخل تقييم الظروف التي تشير إلى إحتمال غش الإدارة

طبقاً لهذا المدخل، فإن المراجع يمكنه مواجهة غش الإدارة من خلال تتبع المؤشرات الدالة على حدوثه، ويقوم هذا المدخل على أساس أنه كلما تعرف المراجع أكثر على طبيعة أعمال المنشأة محل المراجعة وطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها، كلما زادت إحتمالية إكتشافه لحالات غش الإدارة، لأن العديد من حالات الغش يتم إرتكابها بمهارة عن طريق البيانات والمستندات المزيفة، ويتطلب هذا المدخل الإهتمام بمسألة تدريب المراجعين وتحسين مساعدات القرار التي يحتاجونها للكشف عن غش الإدارة. ومن أمثلة العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع في الإعتبار عند تقييم المخاطر الناتجة عن وجود غش الإدارة الجوهري ما يلي:

- خصائص الإدارة وتأثيرها على بيئة الرقابة: ويتضمن هذا العامل قدرات وضغوط الإدارة على الأمور المتعلقة بالرقابة الداخلية والتقارير المالية.
- ظروف الصناعة: وتشمل سمات البيئة الاقتصادية والتشريعية التي تعمل في ظلها المنشأة محل المراجعة.
- الإتجار الداخلي: فقد أوضحت بعض الدراسات أن هناك علاقة بين حدوث التلاعب في القوائم المالية وقيام الأفراد الداخليين بالتعامل في الأوراق المالية الخاصة بالمنشأة، حيث أنه في ظل وجود تلاعب في القوائم المالية، فإن المتعاملين الداخليين يقومون بتخفيض جوهري للأسهم المملوكة لديهم من المنشأة وذلك من خلال عمليات البيع الأكثر والشراء الأقل وذلك بهدف حماية أو زيادة ثرواتهم، وبالتالي فإن المراجع يستطيع تحسين تقديراته

لوجود التلاعب إذا أخذ في إعتباره المتغير الخاص بالمتعاملين الداخليين اثناء فترة المراجعة.

- مدى الاستقرار المالي: ويتعلق بطبيعة المنشأة، وتعقد عملياتها، والحالة المالية للمنشأة محل المراجعة، ومستوى ربحيتها.
- قابلية الأصول للإختلاس: وتتعلق بطبيعة أصول المنشأة محل المراجعة، ودرجة تعرضها للسرقة أو الإختلاس.
- الرقـــــــــــابة: وتشمل مدى كفاية وملائمة معايير الرقابة المصممة لحماية وإكتشاف إختلاسات الأصول.

ورغم أن هذا المدخل قدم بعض الإرشادات أو العوامل التي تساعد في تقييم مخاطر غش الإدارة، إلا أنه لم يقدم مرشداً متكاملاً يساعد المراجع في إدماج هذه العوامل في حكمه النهائي.

جـ) مدخل مهارة المراجع في إكتشاف غش الإدارة:

طبقاً لهذا المدخل فإن بعض المراجعين يكونون أكثر مهارة من غيرهم في إكتشاف الغش، ولذلك يجب على المراجع عند إختياره لفريق المراجعة إنتقاء المراجعين الأكثر ملائمة في هذا المجال، ويعترف هذا المدخل بأن الصفات الشخصية للمراجع قد تحدد بشكل أو بآخر مدى إحتمالية إكتشاف غش الإدارة، ومثال ذلك، زيادة الحساسية لتوقع المؤشرات الدالة على غش الإدارة. وبالإضافة إلى الصفات الشخصية للمراجع، فإن خبرة المراجع بغش الإدارة تلعب دوراً مؤثراً في هذا المجال ولكنها تحتاج إلى فترة زمنية ملائمة لتنمية وتطوير وتحسين أحكام المراجع.

الفصل الحادى عشر

المراجعة وتكنولوجيا المعلومات وإستخدام الحاسب الآلى

*(المراجعة المستمرة فى التجارة الإلكترونية – التأكيد المهنى على الثقة فى موقع الشركة على شبكة الإنترنت **Web.Trust** والثقة فى نظم المعلومات **Sys.Trust**)*

نتناول فى هذا الفصل للمراجعة فى ظل التشغيل الإلكترونى للبيانات. كما نتناول أيضاً مدى ملائمة معايير المراجعة العشر المتعارف عليها للمراجعة فى ظل التشغيل الإلكترونى للبيانات، مع التركيز بدرجة أكبر على معايير الفحص الميدانى بصفة عامة ومعيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية فى ظل إستخدام الحاسب فى تشغيل نظام المعلومات المحاسبى بصفة خاصة.

وسنعرض فى هذا الفصل أيضاً لمفهوم ومجال ونطاق ومعايير وتقرير المراجعة المستمرة، وخدمة التأكيد المهنى على الثقة فى موقع الشركة على شبكة الإنترنت *Web.Trust*، وكذلك خدمة الثقة فى نظام المعلومات الفورية *Sys.Trust* وذلك على ا لنحو التالى :

أولاً - مفهوم المراجعة فى ظل التشغيل الإلكترونى للبيانات

تعتبر المراجعة الخارجية عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعى للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تمشى هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها.

يتضح لنا أن هذا المفهوم يحتوى على عدة عناصر ومفاهيم فرعية أهمها ما يلى :

1- المراجعة عملية منظمة

وذلك لأنها نشاط ذو هيكل مرن يتم من خلال مجموعة من الخطوات المنطقية والمتتابعة، تبدأ بقبول التكليف واستكشاف بيئة المراجعة وتنتهى ببلورة نتائج المراجعة وإعداد التقرير وإبداء الرأى. ومن الصعب فى ظل

مــراجعة نظم المعلومات المستخدمة للحاسب أن تتم المراجعة من خلال تتابع للخطوات كما هو الحال إذا تم مراجعة حسابات العميل حيث يتم تشغيل النظام المحاســبى يدوياً، لأن مراجع الحسابات فى ظل استخدام الحاسب لا يستطيع ملاحظة تشغيل العمليات مادياً أو محتوى الملفات.

وكنــتيجة لذلك، فإن المدخل العشوائى غير المخطط للمراجعة فى ظل الحاسب قد ينتج عن عدم فحص عمليات أو مراحل معينة من النظام والملفات الخاصة بها.

2- جمع وتقييم الادلة

إن جوهــر عملية المراجعة الخارجية هو جمع وتقييم الأدلة الخاصة بمــزاعم الإدارة بــالقوائم المالية كنتائج لتصرفات وأحداث اقتصادية قام بها العميل.

وعــادة يهــتم المــراجع فى ظل الحاسب بالنتائج المرتبطة بكل من الاعــتماد عــلى هيكل الرقابة الداخلية والملفات الناتجة عن تشغيل الحاسب، وســيتم جمــع الأدلة من خلال اختبارات مدى الالتزام لتحديد ما إذا كان هيكل الــرقابة الداخلية يعمل كما تم تصميمه، وكذلك من خلال الاختبارات الجوهرية للتفاصــيل لــتحديد مــا إذا كــانت محتويات ملفات الحاسب توضح مبادلات وعمليات منشأة العميل بصورة سليمة.

3- تحديد مدى تمشى مزاعم الإدارة مع المعايير القائمة

تتضــمن عمــلية المراجعة تحديد مدى تمشى المزاعم التى تتضمنها القوائــم الماليــة لمنشــأة العميل مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومعاييــر المحاســبة المصــرية وقواعد المحاسبة الخاصة بنشاط العميل إن وجدت والقوانين واللوائح السارية. ولا تختلف هذه العملية فى حالة المراجعة فى ظــل اســتخدام الحاسب، وإن كانت ستكون أكثر صعوبة وتعقيداً. ويعتبر تحديد مدى تمشى النتائج مع المعايير القائمة فى ظل استخدام الحاسب عملية معقــدة بسبب أن هيكل الرقابة الداخلية سيكون أكثر تعقيداً، ولأنه من الصعب على المراجع تحديد ما إذا كانت برامج وملفات الحاسب المقدمة له هى نفسها

المستخدمة فعلاً أم أنها مجرد نسخ مزيفة لا يستخدمها العميل فعلاً فى تشغيل النظام.

4- توصيل *النتائج* لمستخدميها

يعتبر مراجع الحسابات مسئولاً عن توصيل نتائج المراجعة إلى مستخدمى القوائم المالية وتقريره، خاصة المساهمون سواء، كان يقوم بالمراجعة فى ظل الحاسب أو فى ظل التشغيل اليدوى لنظام المعلومات المحاسبى. ولكن مستخدمى نتائج المراجعة فى ظل الحاسب يشملون أيضاً أعضاء فريق المراجعة الذين يلزمهم جمع نتائج مراجعة الحاسب مع نتائج الجوانب الأخرى للمراجعة، كما يعتبر العميل من مستخدمى نتائج المراجعة فى هذه الحالة.

وفى الحالتين الأخيرتين فإن عملية توصيل النتائج تكون معقدة بسبب صعوبة وعدم شيوع مصطلحات التشغيل الآلى لنظام المعلومات المحاسبى من ناحية ودرجة التعقيد الزائدة فى جمع وتكامل نتائج الفحص. ويرجع مدى تعقد عملية تجميع وتكامل نتائج المراجعة إلى أن كلاً من تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية للنظام المستخدم للحاسب وأرصدة الحسابات المحتفظ بها فى الحاسب يجب أخذهما معاً فى الحسبان مع تقييم مدى إمكانية الاعتماد على الهيكل الكلى للرقابة الداخلية وأرصدة الحسابات المحتفظ بها يدوياً.

ونخلص مما سبق إلى أن مفهوم المراجعة الخارجية فى ظل الحاسب لا يختلف عنه فى ظل التشغيل اليدوى لنظام المعلومات المحاسبى بصفة عامة وإن كان استخدام العميل للحاسب فى تشغيل النظام المحاسبى يؤثر بالضرورة على تتابع خطوات عملية المراجعة، وجمع وتقييم الأدلة، وتحديد مدى تمشى النتائج مع المعايير القائمة، وأخيراً توصيل نتائج المراجعة لمستخدميها المعنيين بها، حيث تصبح هذه العمليات أكثر صعوبة وتعقيداً.

ثانيا معايير المراجعة فى ظل التشغيل الإلكترونى للبيانات

يجب أن يلم مراقب الحسابات فى ظل الحاسب بمعايير المراجعة الأساسية العشر المتعارف عليها وأى إصدارات بمعايير إضافية أخرى، والمفاهيم المرتبطة بالمراجعة فى ظل استخدام العميل للحاسب فى تشغيل النظام المحاسبى. ويجب أن يلتزم مراجع الحسابات فى ظل الحاسب بمعايير المراجعة العشر مع مراعاة ما يلى :

1- المعايير العامة

لا تتأثر هذه المعايير كثيراً فى ظل استخدام العميل للحاسب، لأنها معايير ترتبط بشخصية مراجع الحسابات فى المقام الأول، ولكننا يجب أن نلاحظ ما يلى :

أ- بخصوص معيار التأهيل العلمى والتدريب العملى

يتطلب إلتزام مراجع الحسابات بهذا المعيار فى ظل الحاسب أن يجتاز برامج تأهيل وتدريب ذات طابع خاص، تركز على الإلمام بمفاهيم الحاسبات والبرمجة وتنظيم وحفظ الملفات وتنظيم العمل فى إدارة الحاسب وتكنولوجيا المعلومات وكيفية تجهيز وإدارة البيانات وتشغيلها على الحاسب ونشرها على شبكة الإنترنت فى حالة الإفصاح الفورى، وتحليل وتفسير النتائج. ومعنى ذلك أن مراجع الحسابات فى ظل الحاسب يجب أن يكون مؤهلاً ومدرباً ولكن إجراءات التأهيل والتدريب هى التى تختلف عن إجراءات تأهيل وتدريب مراجع الحسابات العادى.

ب- معيار الاستقلال والحياد

يجب أن يكون مراجع الحسابات فى ظل الحاسب مستقلاً ومحايداً فى الواقع وفى الظاهر، ولكن لأنه عادة ما يختلف تشكيل فريق المراجعة عنه فى ظل المراجعة العادية فيجب أن ينسحب مفهوم الاستقلال بشقيه الفعلى والظاهرى على كل أعضاء الفريق، خاصة من هم من خارج مكتب المراجعة، مثل خبير النظم، والإنترنت والاتصال عن بعد.

جـ- معيار بذل العناية المهنية الكافية

يجب أن يبذل مراجع الحسابات فى ظل الحاسب العناية المهنية الكافية والملائمة. ويتطلب الأمر منه أن يفى بمسئوليته القانونية والمهنية، مع مراعاة أنه وفريق المراجعة مطالبون ببذل عناية مهنية أكبر، خاصة عن أداء عملية المراجعة أو تطبيق معايير العمل الميدانى كما سنوضح فيما بعد.

2- *معايير العمل الميدانى*

من المعروف أن معايير العمل الميدانى الثلاث هى المعايير التى تحكم سلوك مراجع الحسابات فى تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. من خلال تخطيط وتقسيم العمل والإشراف على المساعدين وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية وجمع وتقييم الأدلة الكافية والملائمة. ويختلف كيفية الالتزام بهذه المعايير بصورة كبيرة فى حالة المراجعة فى ظل الحاسب عنها فى ظل التشغيل اليدوى لنظام المعلومات المحاسبى، وذلك على النحو التالى :

أ- فيما يتعلق بمعيار التخطيط السليم للعمل وتقسيمه والإشراف الملائم على المساعدين

من المؤكد أن مهام تخطيط وتقسيم العمل وتعيين وتخصيص المساعدين والإشراف عليهم، فى حالة المراجعة فى ظل الحاسب، ستكون من أصعب وأكثر تعقيداً وذلك للأسباب التالية :

- يواجه المراجع عند وضع الخطة الإستراتيجية العامة للمراجعة ضرورة تقييم وإختبار أنواع من الرقابة لا توجد فى حالة المراجعة فى ظل التشغيل اليدوى لنظام المعلومات المحاسبى.
- قد تتطلب عملية المراجعة مساعدين لا يتواجدون بالمكتب مما يضطر المراجع للاستعانة بخبرات وتخصصات من خارج المكتب، أو إعادة تأهيل وتدريب بعض المساعدين الموجودين بالمكتب.
- صعوبة الإشراف على المساعدين من المحاسبين والمراجعين.
- صعوبة مراقبة تشغيل المساعدين وآدائهم لمهام كثيرة على الحاسب الآلى نفسه.

ب- فيما يتعلق بمعيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية

يعتـــبر هـــذا المعيار على وجه الخصوص من أكثر معايير المراجعة تأثراً باستخدام العميل للحاسب الآلى فى تشغيل النظام المحاسبى، لما لذلك من أثـــر كبير على خطة وبرنامج المراجعة النهائى. وسنولى هذا المعيار إهتماماً كبيراً فى الصفحات التالية.

جـ- فيما يتعلق بمعيار جمع الأدلة الكافية والملائمة

يتطلب وفاء المراجع بهذا المعيار إدراك أثر استخدام العميل للحاسب عـــلى نوع الأدلة من ناحية وإجراءات جمع هذه الأدلة من ناحية أخرى. فقد تـــتغير أنـــواع الأدلـــة الواجـــب جمعها بسبب عدم وجود مستندات المصدر والمســـتخدم كمســـتندات لدفاتـــر اليومية والأستاذ. كما قد تتغير وسائل جمع الأدلة ربما بسبب أن المراجع قد يضطر لإحلال الحاسب الآلى وبرنامج تشغيله لأغـــراض الفحـــص المادى الذى يؤديه فى ظل النظام اليدوى. هذا وسنعاود دراسة أثر الحاسب على إجراءات المراجعة فى الصفحات التالية.

3- معايير التقرير

لا تختـــلف معاييـــر الـــتقرير باخـــتلاف طريقة تشغيل العميل لنظامه المحاســـبى وتوصـــيل المعلومات المحاسبية، لأن التقرير هو المنتج النهائى لعمـــلية المـــراجعة حســـبما تم تخطيطها وتنفيذها ولذلك يلزم أن يعد مراجع الحسابات فى ظل الحاسب تقريره ملتزماً بالمعايير الأربعة للتقرير وهى :

أ- أن يشـــير فى تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية وإيضاحاتها قد أعدت وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين واللوائح السارية.

ب- أن يشـــير فى تقريـــره إلى الظـــروف التى لم يراعى فيها الاتساق فى تطبيق المبادئ المحاسبية.

جـ- أن يفترض كفاية الإفصاح ما لم يشر فى تقريره إلى غير ذلك.

د- أن يبدى رأيه على القوائم المالية كوحدة واحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك وسببه.

ثالثاً إجراءات المراجعة فى ظل التشغيل الإلكترونى للبيانات

لاشك أن استخدام الحاسب فى تشغيل نظام المعلومات المحاسبى لدى العميـل يؤثر فى خطة وبرنامج المراجعة، وبالتالى تتأثر إجراسات المراجعة، سواء كانت إجراءات إختبارات مدى الالتزام أو إجراءات الاختبارات الجوهرية للتفاصيل وإجراءات الفحص التحليلى. وسوف نتناول فى هذا الفصل إجراءات المراجعة الملائمة فى ظل استخدام العميل للحاسب فى تشغيل النظام المحاسبى لديه من خلال النقاط الرئيسية التالية :

1 - اثر التشغيل الآلى للبيانات على إجراءات المراجعة

يجـب أن يكـون مـراجع الحسابات ملماً بأساليب المراجعة فى ظل التشـغيل اليـدوى للبيانات وكذلك فى ظل استخدام الحاسب، وأن يكون قادراً عـلى إخـتيار أسـلوب المراجعة الأكثر ملاءمة لأداء عملية المراجعة بجودة مـرتفعة دون الإخـلال باعتـبارات التكـلفة. وعلى سبيل المثال، فإن تدفق المستندات خلال النظام الذى يعمل بالحاسب يتم جيداً من خلال الفحص اليدوى لخريطة تدفق النظام.

ونظـراً لأن التشـغيل الآلى للبيانات يؤثر فى إجراءات المراجعة فإن المـراجع يضـطر دائماً لاستخدام الأساليب الآلية بجانب الإجراءات اليدوية. وعـادة تسـتخدم الإجـراءات اليدوية فى مرحلة الفحص كمرحلة من مراحل المـراجعة، بينما يمكن استخدام خليط من الإجراءات اليدوية والآلية فى آداء إختبارات مدى الالتزام والاختبارات الجوهرية كالتالى :

1/1- مرحلة الفحص

عندما يحدد المراجع فى ظل الحاسب ما هى الرقابات السابق وصفها فى نظام الرقابة الداخلية فإنه يستخدم الإجراءات اليدوية فى مرحلة الفحص. وتشـمل الإجراءات التى يعتمد عليها فى تحديد هذه الرقابات، مناقشة موظفى العميـل والاعـتماد على ملف الإجراءات، توصيف المهام والوظائف، خرائط الـتدفق، جـداول القرارات وصور أخرى من التوثيق. وتعتبر هذه الإجراءات اليدويـة صـالحة للاسـتخدام فى الـنظم اليدوية وشبه الآلية والإلكترونية.

ومع ذلك ففى ظل الحاسب سوف يستخدم المراجع هذه الإجراءات للبحث عن أنـــواع الـــرقابة غيـــر الموجودة فى النظام اليدوى أو شبه الآلى. ومن أمثلة الـــرقابات المرتـــبطة بـــنظم الحاســـب تـــلك الـــرقابات التى تكتشف الأخطاء الإلكترونية فى ذاكرة الحاسب.

2/1- مرحلة اختبارات مدى الالتزام

يستخدم المراجع فى ظل الحاسب خليط من الإجراءات اليدوية والآلية لـــتحديد كيـــف تعمـــل تـــلك الرقابات التى قرر اختبارها. وإذا ما تركنا تأثر الإجراءات اليدوية باستخدام الحاسب جانباً فإنها تستخدم بطريقة مشابهة مع اســـتخدامها فى ظـــل التشـــغيل اليـــدوى وشبه الآلى للبيانات، لأن الأساليب الإلكترونية خاصة بالمراجعة فى ظل الحاسب فقط.

وعـــلى الـــرغم مـــن استخدام نظام الحاسب فما زال المراجع يؤدى الإجـــراءات اليدوية. وعلى سبيل المثال لكى يحدد المراجع ما إذا كان الفصل بين المهام، كمطلب للرقابة الداخلية قائماً، فإنه لابد وأن يلاحظ مباشرة الأفراد بنفسه ليتأكد من أن تلك المهام منفصلة عن بعضها البعض عند آدائها.

ومـــع ذلك فإن أداء اختبار مدى الالتزام لتحديد ما إذا كانت الرقابات التى يتضمنها برنامج الحاسب يتم ممارستها بطريقة سليمة يتطلب أن يستفيد المـــراجع تـــلقائيا من الأساليب والوسائل الإلكترونية، وعلى سبيل المثال قد يقـــوم المـــراجع بعمل اختبار بيانات برنامج ما لتحديد ما إذا كانت المعلومات غير الصحيحة يتم رفضها كما كان مخططاً.

3/1- مرحلة الإختبارات الجوهرية

سوف يستخدم المراجع فى ظل الحاسب خليط من الإجراءات اليدوية والآليـــة لأغراض أداء الاختبارات الجوهرية. وتتشابه الإجراءات اليدوية مع الإجـــراءات المســـتخدمة لفحص وإختبار أنواع مختلفة من الأنظمة، بينما لا يمكن استخدام الأساليب الإلكترونية فى غير مراجعة الحاسب.

وعـــلى سبيل المثال، عند أداء الاختبارات المباشرة لأرصدة حسابات العمـــلاء يمكـــن اســـتخدام كـــلاً مـــن الأساليب الإلكترونية واليدوية. كما أن

المصادقات التى ترد من العملاء، مع تعليقاتهم عليها، يتم فحصها والنظر فيها يدوياً بمعرفة المراجع. ومع ذلك فقد تكون المصادقات نفسها قد تم طبعها باستخدام برنامج مراجعة معين بهدف تحديد أسلوب العينة المستخدم، اختيار العينة، ثم طبع المصادقات تمهيداً لارسالها بالبريد.

2- إختبارات المراجعة فى ظل استخدام العميل للحاسب

سبق أن أوضحنا أن أهداف المراجع لا تختلف إذا استخدم العميل الحاسب الآلى. وما زال المراجع حريصاً على الالتزام بمعايير المراجعة عند دراسة وتقييم الرقابة الداخلية وجمع الأدلة. ويلتزم المراجع بهذين المعيارين عن طريق آدائه لإختبارات مدى الالتزام والإختبارات الجوهرية بعد إستكمال فحص النظام ومع ذلك سوف تختلف الإجراءات المستخدمة فى آداء اختبارات مدى الالتزام والاختبارات الجوهرية عندما يتم استخدام الحاسب كالتالى :

أ- أصبح من المطلوب إجراءات جديدة لآداء إختبارات مدى الالتزام لأن المراجع يجب أن يختبر رقابات غير موجودة فى النظم اليدوية.

ب- وأصبح من المطلوب أيضاً إجراءات جديدة لآداء كل من إختبارات مدى الالتزام والاختبارات الجوهرية، عندما يضطر المراجع للاعتماد على الحاسب للحصول على معلومات لا يمكن الحصول عليها من خلال الإجراءات اليدوية.

3- اداء اختبارات مدى الالتزام فى ظل الحاسب

تتشابه مرحلة آداء إختبارات مدى الإلتزام فى مراجعة الحاسب معها فى حالة النظم اليدوية وشبه الآلية لأن الهدف تحديد ما إذا كانت الرقابات السابق وضعها يتم تنفيذها عملياً. ومع ذلك يختلف أداء الاختبارات فى ظل الحاسب بسبب الإجراءات المحددة اللازمة لاختبار الرقابة الموجودة فى نظم التشغيل الآلى للبيانات، وتعمل هذه الرقابات الإضافية على توسيع دور اختبارات مدى الالتزام حيث تتطلب أداء إجراءات يدوية وآلية عديدة، كما يلى :

1/3- إختبارات مدى الالتزام بالرقابات العامة

الرقابات العامة هى الرقابة ذات الآثار الحافزة (بمعنى أنها إذا كانت ضعيفة أو غير موجودة فإنه لا يمكن الاعتماد على أى نوع من أنواع الرقابة وعند اختبار مدى الالتزام بالرقابات العامة يعتمد المراجع بقوة على الإجراءات اليدوية.

2/3- اختبار مدى الالتزام برقابة التطبيق

تعرف رقابات التطبيق بأنها الرقابات المرتبطة بمهام محددة يؤديها الحاسب مثل تطبيقات المخزون وتطبيقات النقدية بالبنك، وعلى عكس الرقابات العامة فإن آداء اختبارات مدى الالتزام برقابات التطبيق يعتمد على الأساليب الإلكترونية. وعلى سبيل المثال يستخدم الأسلوب الإلكترونى لاختبار رقابة التطبيق لضمان أن المدخلات الرقمية رقمية فعلاً. ويستخدم الأسلوب الإلكترونى كذلك لاختبار التشغيل الصحيح للرقابة التى تمنع الاختبار الفردى للمرتبات من تجاوز حد معين. ومع ذلك فإن بعض رقابات التطبيق قد تتطلب اختبارات يدوية للتأكد من إنها تعمل بطريقة سليمة. وعلى سبيل المثال الرقابة بهدف ضمان توزيع المخرجات على مستخدميها المستهدفين يتم اختبارها يدويا.

4- آداء الإختبارات الجوهرية فى ظل الحاسب

بغض النظر عن طريقة تشغيل البيانات المحاسبية فإن الاختبارات الجوهرية تتكون من عنصرين وهما اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة واختبارات الفحص التحليلى على المعلومات المالية، كما يلى :

1/4- اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة

يختلف مدخل ونطاق اختبار تفاصيل العمليات والأرصدة حسب درجة تعقيد نظام المعلومات. فإذا استخدم العميل الحاسب لإمساك الدفاتر وآداء عمليات النظام اليدوى فإن الاختبارات الجوهرية لن تختلف عنها فى ظل وسيلة تشغيل أخرى – وعلى سبيل المثال قد يستخدم الحاسب نفس الأشكال لإعداد وطبع اليومية، والأستاذ المساعد والأستاذ العام كما فى النظام اليدوى.

وفى هــذه الحالة قد لا يجد المراجع صعوبة فى تتبع مستندات المصدر للقيود فى هذه اليوميات أو الدفاتر، وبالعكس.

فإذا إفترضنا أن العميل استخدم الحاسب بصورة معقدة، مثال ذلك ان يستخدم لإصدار أوامر البيع والصرف وتحديد حدود الائتمان عند البيع الآجل لــلعملاء، عندئذ لن توجد دفاتر يومية توجد دفاتر أستاذ مساعد العملاء فقط على شريط ممغنط أو ملف. وقد يحتوى الأستاذ العام فقط على أرصدة العملاء دون آية تفاصيل تشرح هذه الأرصدة. وكنتيجة لما سبق ستختلف الاختبارات الجوهــرية حيــث لا يمكن تجاهل وجود الحاسب. ومن المفروض أن يستخدم المــراجع الحاســب والــبرامج فى مثل هذه الحالات على الأقل للوصول إلى أرصدة حسابات دفتر الأستاذ المساعد والأستاذ العام.

وتصــبح الاختــبارات الجوهرية فى ظل الحاسب أكثر تعقيدا إذا أراد المــراجع أن يصــل لمــا هو أبعد من رصيد الحساب. ومن أمثلة الاختبارات الإضــافية تتــبع العمــليات وتشــغيلها خلال نظام الحاسب أو فحص محتوى المــلفات المحــتفظ بها على وسائل ممغنطة. ولإنجاز مثل هذه الاختبارات قد يعتمد المراجع بقوة على الحاسب وبرامج المراجعة المعقدة.

2/4- إجراءات الفحص التحليلى

لا يختلف دور إجراءات الفحص التحليلية كاختبار جوهرى للتفاصيل فى ظــل الحاسب عنه فى ظل النظم اليدوية وشبه الآلية. والهدف أساساً من آداء إجــراءات الفحص التحليلى إكتشاف العلاقات غير العادية بين المعلومات أو الــبيانات الماليــة. ويمكــن أن توجــد هــذه العلاقات كنتيجة للأخطاء أو التلاعــبات فى تشــغيل البيانات المحاسبية. ومن أهم صور إجراءات إكتشاف هــذه العلاقــات تحــليل النســب المالية وتحليل الاتجاه. وبالرغم من إمكانية اســتخدام الحاسب لآداء مثل هذه الاختبارات إلا أن هذا الاستخدام ليس قضية جوهرية فى مراجعة الحاسب.

وحــتى فى ظــل النظم المستخدمة للحاسب تماماً فإن معظم العمليات الحسابية والمقارنات السابقة يمكن إعدادها يدوياً وباستخدام الآلات الحاسبة،

أو بتشغيل برنامج الجداول الإلكترونية على الحاسبات الصغيرة. وبالرغم من أن التحليل التفصيلى مثل مقارنة المبيعات، التكاليف، والمصاريف لخطوط إنتاج كثيرة يمكن عمله باستخدام الحاسب إلا أن هذا الأمر لا يكون ملائماً من ناحية التكلفة دائماً.

وهناك إجراءات فحص تحليلى أخرى مثل تحديد العلاقة بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية المرتبطة بها يجب آدائها يدوياً أو باستخدام الآلة الحاسبة، ولأن المعلومات لا تكون موجودة فى قاعدة بيانات الحاسب. وعلى سبيل المثال فإن نصيب كل فرع من فروع الشركة من المساحة المخصصة لنشاط التسويق مقاسة بالقدم المربع، وهى معلومات ملائمة لتحليل المبيعات، قد يصعب تخزينها على الحاسب.

5- الاختبارات ثنائية الهدف فى ظل الحاسب

حتى نوضح أهمية الإختبارات ثنائية الهدف فسوف نعرض لمفهومها ثم تبين أهميتها وكيفية آداء المراجع لها على النحو التالى :

1/5- مفهوم الاختبارات ثنائية الهدف

وفقاً لمعايير المراجعة يجب على مراجع الحسابات أن يقوم أولاً باختبارات مدى الالتزام ثم يقوم ثانيا بآداء الاختبارات الجوهرية وفقا لنتائج اختبارات مدى الالتزام. ومع ذلك فإن هذه المعايير لا تستبعد أن يقوم المراجع بآداء نوعى الاختبارات فى آن واحد. ولذلك يمكن القول بأن الاختبارات ثنائية الهدف هى الاختبارات التى يقوم بها المراجع لتحديد مدى الالتزام بمقومات الرقابة الداخلية وآداء الاختبارات الجوهرية للتفاصيل فى نفس الوقت.

2/5- أهمية الاختبارات ثنائية الهدف

يقوم المراجع بآداء اختبارات مدى الالتزام والاختبارات الجوهرية فى آن واحد بهدف استخدام وقته بفعالية. ويمكن تحقيق هذه الفعالية إذا استخدم الإجراءات اليدوية بجانب الإجراءات بالحاسب فى نفس الوقت. وكمثال عند مراجعة فواتير المبيعات، فى ظل المراجعة اليدوية يؤدى المراجع إجرائين،

وهمـــا اختـــبار مـــدى الالتزام والاختبار الجوهرى، عند اختبار كل فاتورة تم تحديدها لكى يتم فحصها حيث :

أ- قــد يفحــص المراجع عمل الموظف المسئول لكى يختبر كل فاتورة من حيث صحة كتابتها، تصنيفها الصحيح فى دفتر يومية المبيعات، والتوثيق المســتندى. وقطعــاً فــإن المراجع هنا يركز على مدى الالتزام بالرقابة الداخلية على فواتير المبيعات.

ب- يـؤدى المراجع أيضا الاختبارات الجوهرية عندما يفحص الدقة فى كتابة الفــاتورة وصـــحة توصيفها فى يومية المبيعات وسلامة توثيق التسجيل الدفــترى لـــلفاتورة. وقطعــاً سيكون غير كفء إذا فحص الفاتورة مرة للـــتحقق من الصحة الكتابية والشكلية لها، ومرة أخرى يفحصها للتحقق من الرقابة الداخلية السليمة عليها.

3/5- الاختبارات ثنائية الهدف عند استخدام الحاسب فى الفحص

يمكـــن إجـــراء الاختـــبارات ثنائية الهدف أيضاً عند آداء الاختبارات باســـتخدام الحاسب بالنسبة لفاتورة البيع. فيمكن أن يتضمن برنامج الحاسب اكتشاف الفواتير التى تزيد قيمتها عن 10000 جنيه. وقد يكون هذه الفواتير فقـــط نتيجة لبعض الأخطاء فى إدخال أسعار وكميات المبيعات. ويمكننا عمل اختـــبارات مـــدى الالتزام بتخصيص سجلات خاصة لفواتير المبيعات أكثر من 10000 جـــنيه كما يمكننا عمل اختبارات جوهرية للتحقق من قيمة المبيعات باستخدام الحاسب لتجميع حاصر ضرب كميات وأسعار المبيعات.

6- دور المراجع والحاسب فى آداء اختبارات المراجعة

مراجع الحسابات الذى يستخدم الحاسب فى عمل اختبارات المراجعة هـــو أى مـــراجع ســـواء كان مراجعاً خارجياً أو داخلياً وسواء كان له مكتب خـــاص أو مـــراقب حســـابات بالجهاز المركزى للمحاسبات كمراجع مستقل. وتشـــمل الإجـــراءات التى يؤديها المراجع باستخدام الحاسب معظم إجراءات المراجعة.

وتوجـد العديـد مـن أسـاليب اسـتخدام المراجع للحاسب فى آداء اختـبارات المـراجعة، ومع ذلك فإن اختيار أسلوب دون غيره يناسب مهمة المـراجعة يعتـبر مسـألة غاية فى الصعوبة، تحكمها مجموعة من العوامل يجـب أن يأخذهـا المـراجع فى الحسـبان أهمها المراجعة حول ومن خلال وبالحاسب.

أ- *المراجعة حول الحاسب*.

تـؤدى المـراجعة حـول الحاسب عن طريق فحص ومضاهاة مدخلات الحاسب مع مخرجاته. ويمكن أن تكون عملية المضاهاة هذه سهلة أو صعبة. وعـلى سـبيل المـثال، فإن رصيد إجمالى العملاء فى نهاية الفترة يجب أن يتسـاوى مـع رصيدهم أول الفترة مضافاً إليه الحركة المدينة ومطروحاً منه الحـركة الدائنة فى الحساب. ولكن المراجعة حول الحاسب لبند المرتبات مثلاً عـادة مـا تمـثل صـعوبة للمراجع خاصة فيما يتعلق بالتأكد من أن صافى المرتـبات صـحيحاً بـدون فحـص يـدوى لعمـليات حسابية عديدة خاصة بالاستقطاعات.

ويقصـد بالمراجعة حول الحاسب أن المراجع يعمل خارج الحاسب. وهـذا الأسـلوب قـد يكون مقبولاً فى حالات معينة، وغير مقبول فى حالات أخـرى. فهـو أسـلوب مقبول إذا كان الحاسب يستخدم كآلة عملاقة لإمساك الدفاتر حيث يسهل مضاهاة المخرجات بالمدخلات. أما إذا كان من الصعب فهم العلاقـة بيـن المدخلات والمخرجات، بدون فحص التشغيل الوسيط للحاسب، فإن هذا الأسلوب سيكون غير مقبول.

ب- *المراجعة من خلال الحاسب* :

يقصـد بالمـراجعة مـن خلال الحاسب أن الحاسب وبرامج الحاسب سـوف يـنظر لهـا كهدف للمراجعة، بمعنى أن المراجع يركز على الحاسب وبرامجه مباشرة وليس فحص نتائج التشغيل مثل المخرجات أو الملفات. وفى ظـل المـراجعة مـن خلال الحاسب يكون هدف المراجع آداء اختبارات مدى الالـتزام والاختـبارات الجوهرية على الحاسب وبرامج الحاسب، سواء كانت

بـــرامج تشغيل الحاسب أو برامج التطبيق. وعلى سبيل المثال يؤدى المراجع اختبارات مدى الالتزام لكى يحدد ما إذا كان نظام التشغيل يتيح تخزين ونسخ الملفات بطريقة صحيحة أم لا. ويمكنه آداء الاختبارات الجوهرية لتحديد مدى صحة العمليات الحسابية لبند المرتبات مثلاً.

جـ-المراجعة بالحاسب:

ويقصـــد بالمراجعة بالحاسب أن الحاسب وبرامجه تستخدم كأداة من أدوات المراجعة. وفى ظل المراجعة بالحاسب ينظر المراجع للحاسب وبرامجه كمســـاعدين أو محاســـب تحـــت الـــتمرين عـــند أداء اختبارات مدى الالتزام والاختـــبارات الجوهرية، وعلى سبيل المثال عند فحص حساب العملاء يمكن أن يســـتخدم الحاســـب لفحص سجلات العملاء وعمل اختبارات مدى الالتزام، لـــتحديد مـــا إذا كان كل سجل يحتوى على المعلومات الصحيحة لحد الائتمان المســـموح بـــه للعميل. كما يمكن استخدام الحاسب لإعداد مصادقات العملاء لأغراض آداء الاختبارات الجوهرية لحسابات العملاء.

رابعا: *المراجعة المستمرة فى ظل التجارة الإلكترونية*

شـــهد الـــربع الأخير من القرن العشرين نمواً هائلاً في متغيرات بيئة الممارســـة المحاســـبية وممارســـة المـــراجعة تبعاً لذلك. وكان من أهم هذه الـــتغيرات ما يعرف بتكنولوجيا المعلومات والتجارة الالكترونية وما ينطويان عليه من متغيرات فرعية. وكان لهذه التغيرات البيئية تأثير ملموس وجوهري عـــلى ممارسات الأعمال ومن ثم على نظام المعلومات المحاسبي وبالضرورة على تشكيلة خدمات مراقب الحسابات.

1- تعريف التجارة الإلكترونية.

وتعـــرف الـــتجارة الالكـــترونية E.C بأنهـــا عمـــليات تبادل للسلع والخدمـــات الكـــترونياً، ســـواء باســـتخدام التبادل الالكتروني للبيانات EDI أو الـــبريد الالكتروني E.Mail، أو الفاكس، أو التحويلات الالكترونيةEFT وشبكة المعلومات الدولية Internet، أو أي وسيلة إلكترونية أخرى.

والتـــبادل الالكتروني للبيانات EDI عبارة عن آلية لتنفيذ الصفقات الكترونياً من خلال التعامل غير الورقي أو الالكتروني بين الحاسبات وبعضها البعض.

وأدى ظهور التجارة الالكترونية من ناحية، واعتمادها على تكنولوجيا المعـــلومات، خاصـــة الانـــترنت، من ناحية أخرى، إلى ظهور نظم معلومات المحاسـبة الفوريـة RTA، وبالــتالي فقـد لزم الأمر أن يتم تطوير مداخل ممارســة المــراجعة الخارجيــة. فطـبيعة معــاملات العملاء فى ظل التجارة الإلكـــترونية وتكنولوجيا المعلومات تفرض التحول من المراجعة الورقية إلى المــراجعة غيــر الورقيــة، وأن نظام المعلومات المحاسبى نفسه أصبح غير ورقى، أو يتم إنتاج وتوصيل المعلومات إلكترونياً.

2-المراجعة المستمرة Continuous Auditing

تمـــثل المــراجعة المستمرة مدخلاً لتطوير نموذج مراجعة الحسابات التقليدي الذي يقضي بتخطيط وآداء أعمال مراجعة الحسابات سنوياً من خلال قبول التكليف وتخطيط أعمال المراجعة وآداء هذه الأعمال لجمع الأدلة وأخيراً بلورة النتائج وإعداد التقرير.

وتعـــرف المـــراجعة المســـتمرة بأنهـــا عملية منظمة لتجميع الأدلة الالكترونية للمراجعة كأساس معقول لإبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق التقارير والمعلومات المالية المعدة في ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقي.

وبالنظر لهذا التعريف يمكننا ملاحظة ما يلي:

أ) أن المراجعة المستمرة مراجعة خارجية وخدمة مهنية تصديقية ثلاثية الأطراف، باعتبارها مجرد مدخل جديد للمراجعة التقليدية الخارجية للحسابات، بمعـــنى أن الهدف الأولي لمراجعة الحسابات وكذا معايير المراجعة المتعارف عليها لن يتغيران، لكن إجراءات المراجعة هي التي ستتغير بعض الشئ، كما سنرى.

ب)أن المــراجعة المستمرة هي عملية مراجعة، بمعنى أنها ليست مجرد فحــص. ولذلك يلزم أن تنتهي بإبداء رأي فني محايد، بجانب ختم بالتصديق المستمر يظهر على موقع الشركة على الانترنت.

جــ)أن المراجعة المستمرة لكي تنتهي برأي فني محايد من جانب مراقب الحســابات فإنهــا تــنطوي بالضرورة على تجميع وتقييم أدلة إثبات ملائمة وكافيــة، وإن كــانت ستكون بمعنى مختلف عما هو عليه في حالة المراجعة السنوية التقليدية.

د)أن المــراجعة المستمرة عملية منظمة، بمعنى أنها تتكون من مراحل متــتابعة متكامــلة منطقية، تحتوي بدورها على عدة خطوات متكاملة أيضاً. وأن هذه المراحل تبدأ بقبول التكليف وتنتهي بالتقرير ورأي مراقب الحسابات، مروراً بمرحلتي تخطيط أعمال المراجعة، وتنفيذ هذه الأعمال.

هــــ) أن أدلــة الإثــبات الــتي تحــتاجها المراجعة المستمرة هي أدلة الكــترونية غيــر ورقية متسقة مع مجال ونطاق هذه المراجعة، كما سنوضح بعد قليل.

و) أن المعــلومات والــتقارير المالية مجال هذه المراجعة هي معلومات ماليــة أنــتجها نظــام معــلومات محاسبي فوري غير ورقي، مما يعني أنها معــلومات وتقاريــر ماليــة فوريــة سيتم نشرها من خلال شبكة المعلومات الدولية، من خلال موقع الشركة على الإنترنت.

ز) أن جمــع أدلة الإثبات الالكترونية في ظل المراجعة المستمرة سوف يتطــلب بالضــرورة تخطيــط آداء إجــراءات غير نمطية للمراجعة، والسبب ببســاطة أن معظم المعلومات التي سيتم مراجعتها ستكون موجودة في صورة الكــترونية فقــط فــي ظل نظام المحاسبة الفورية RTA، والذي يتطلب من مراقب الحسابات تطبيق مدخل المراجعة المستمرة.

1/2- *الطلب على المراجعة المستمرة*

فــي حقيقــة الأمــر تستمد المراجعة المستمرة الطلب عليها، كخدمة مهنية تصديقية، من الطلب على المراجعة الخارجية التقليدية، بصفة أساسية،

والـذي يـرجع إلى حاجة مستخدمي القوائم المالية لتخفيض خطر المعلومات عـند اتخـاذهم للقرارات، وذلك من خلال الاعتماد على معلومات موثوق فيها قابلة للاعتماد عليها نتيجة مراجعتها.

ولكـن يمكـن القول بأن هناك طلب إضافي على المراجعة المستمرة مستحدث من ثورة وتكنولوجيا المعلومات. إذ أن هذه التكنولوجيا المعلوماتية قـد أثـرت فـي مداخـل وممارسات الأعمال وبالتالي في طبيعة تشغيل نظام المعـلومات المحاسـبي، الـذي أصـبح ينـتج ويوصـل معـلومات فورية، تحتاج بدورها إلى ما يؤكد على صدقها، ومن ثم تخفيض خطر معلومات متخذ القرار المعتمد عليها.

ومـن هـذا المنطـلق يمكنـنا بلورة أهم أسباب وأشكال الطلب على المراجعة المستمرة فيما يلي:

1/1/2- حاجة متخذ القرار إلى تخفيض خطر المعلومات

فـي ظـل الإفصاح الفوري عن المعلومات المالية، من المفترض أن هـذه المعـلومات تسـتوفي خاصية الوقتية. ويجب أن تكون هذه المعلومات ملائمـة لأغراض اتخاذ القرارات الفورية أو المتسارعة. وبالقطع حتى تكون هـذه المعلومات موثوق فيها يجب أن تكون قد تم مراجعتها مراجعة مستمرة، حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات بالاختيار من بين البدائل المتاحة والممكنة وبما يعظم صافي منفعة متخذ القرار.

وللتوضيح

يمكـن القول بأن إفصاح شركة (س) مثلاً عن معلومات مالية فورية من شأنه أن يمد المستثمر في أسهم الشركة بالبورصة بمعلومات فورية. فإن كـانت هـذه المعلومات تم مراجعتها مراجعة مستمرة، فإنه سوف يستثمر في أسـهم الشركة إذا كان الأمر مربحاً بالنسبة له، أو سوف يبيع أسهم الشركة إذا كان ذلك في صالحه. وفي الحالتين فإن المعلومات المالية الفورية التي تم مراجعتها مراجعة مستمرة قد ساعدته في اتخاذ القرار السليم، أي تجنب خطر عائد القرار الخطأ.

2/1/2- حاجة الملاك للرقابة المستمرة على الإدارة

إذا كـانت رقابة المساهمين على مجالس إدارات الشركات المساهمة حـق أصيل لهم باعتبارهم الملاك، فإن هذا الحق لن يختلف في ظل المراجعة المسـتمرة. بل بالعكس فإن المراجعة المستمرة ستكون أداة للرقابة الخارجية المستمرة من جانب الملاك على مجالس إدارات الشركات.

وللتوضيح

إذا سلمنا بأن المعلومات المالية الفورية أداة للرقابة المالية المستمرة مـن جانب المساهمين على مجلس الإدارة فإن المراجعة المستمرة تدعم هذه الرقابة، لأن المراجعة المستمرة تحقق قيمة مضافة مستمرة لهذه المعلومات.

3/1/2- الاستجابة للآثار المهنية الجوهرية لتكنولوجيا المعلومات:

تتميز المراجعة المستمرة بأنها جاءت كاستجابة مهنية للآثار الحتمية لتكـنولوجيا المعـلومات على المحاسبة والمراجعة. كأن هناك طلب على هذه الخدمـة المهنية فرضته التطورات المتلاحقة المتسارعة في أدوات تكنولوجيا المعـلومات، حيـث أثرت أدوات تكنولوجيا المعلومات الجديدة، مثل الإنترنت والتبادل الالكتروني للبيانات وغيرها، على ممارسات الأعمال، بحيث أصبحت كـثير مـن الشركات تنشر قوائمها المالية المرحلية والسنوية عبر الانترنت، وبصـفة مستمرة، الأمر الذي يحتاج إلى مراجعة مستمرة، إذ لم تعد المراجعة التقليدية الورقية السنوية كافية له.

وقد ساعدت تكنولوجيا المعلومات على أن تصبح المعلومات الالكترونية والرقمية Digital أكثر مرونة وأسهل استحواذاً وأيسر على نقلها من طرف لآخـر، وأسـهل فـي تخزيـنها وتلخيصها وتنظيمها، بالمقارنة بالمعلومات الورقيـة. وبالـتالي يجب مراجعتها من خلال مراجعة الكترونية مستمرة غير ورقية، وهي المراجعة المستمرة.

وسـاعدت تكـنولوجيات المعـلومات الشـركات عـلى آداء معاملاتها الكـترونياً، وإعـداد قوائمها المالية بصفة فورية اعتماداً على نظام معلومات محاسـبي فـوري. ومن المعروف أنه في ظل نظم المحاسبة الفورية RTA

ســتكون المعلومات المالية، وكذا أدلة المراجعة، متاحة في صورة الكترونية، حيــث تحــل الرســائل الالكــترونية محل المستندات الورقية، والملفات محل البيانات المحاسبية.

2/2- اهداف المراجعة المستمرة

باعتبار المراجعة المستمرة مدخلاً معاصراً لتطوير مراجعة الحسابات فــي شــكلها التقليدي فإن الهدف الأساسي من المراجعة المستمرة أن يبدي مــراقب الحســابات رأيــاً فنياً محايداً بشأن مدى صدق المعلومات والتقارير الماليــة المنتجة في ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقي. وكذا منح الشركة ختم التصديق المستمر.

ويشتق من هذا الهدف العام للمراجعة المستمرة الأهداف الفرعية الآتية:

أ) إضــفاء الصــدق المســتمر عــلى الإفصــاح الفوري للشركات عبر الإنترنت.

ب)مســاعدة أصــحاب المصلحة في الشركة، خاصة المساهمون وهيئة ســوق المــال، بــل وكافــة زوار موقع الشركة في ممارسة الرقابة الفورية المستمرة على الشركات.

جـ)تحديد مدى كفاءة وفعالية نظم المحاسبة الفورية في حماية الأصول، الحفاظ على موضوعية البيانات، وإنتاج معلومات مالية صادقة يمكن الاعتماد عــليها وموثــوق فيها، كما يوضح ختم التصديق المستمر على موقع الشركة وكذا تقرير مراقب الحسابات.

3/2 - مزايا المراجعة المستمرة

وفقاً للمفهوم السابق للمراجعة المستمرة ونظراً للطبيعة المميزة لهذه المــراجعة ومقارنــة بكل من النموذج التقليدي لمراجعة الحسابات من ناحية والخدمــات المهنية المستحدثة فى مواجهة تكنولوجيا المعلومات مثل الخدمات الاستشــارية والتأكيد الثقة في موقع الشركة على الأنترنت من ناحية أخرى، فإن المراجعة المستمرة تتميز بما يلي:

أ) أن المــراجعة المســتمرة مراجعة فورية مستمرة للنظم غير الورقية والتبادل الالكتروني للبيانات.

ب) المراجعة اليدوية أو المراجعة حول الحاسب غير مناسبة في ظل نظم المحاسبة الفورية حيث مستندات المعاملات إما لم تعد موجودة بالمرة أو يتم تخزينها الكترونياً.

جـ) تساعد المراجعة المستمرة على تخفيض تكلفة آداء أعمال المراجعة، خاصة عن طريق ما يلي:

- تمكين مراقب الحسابات من اختبار عينة كبيرة من معاملات وبيانات الشركة بطريقة أسرع وأكفأ من استخدام أساليب المراجعة حول الحاسب.
- تخفيض الوقت والتكلفة اللذان كان يستغرقهما المراجعون في الاختبار اليدوي للمعاملات وأرصدة الحسابات.

د) تؤدي المراجعة المستمرة إلى زيادة جودة مراجعة القوائم المالية لأنها تسمح لمراقب الحسابات بأن يولي اهتماماً أكبر لكل من الإلمام بطبيعة نشاط وأعمال وصناعة عميله من ناحية، وهيكل الرقابة الداخلية لديه من ناحية أخرى.

هـ) المراجعة المستمرة هي أفضل المداخل لتخطيط وتنفيذ برنامج مراجعة مستمر لمواقع الشركات على الإنترنت، باعتبارها أهم أدوات تكنولوجيا المعلومات استخداماً في توصيل المعلومات المحاسبية الفورية في المستقبل المنظور.

4/2- مجال المراجعة المستمرة

يشتمل مجال المراجعة المستمرة على ما يلي:

أ) المعلومات والتقارير المالية الفورية؛ سواء الخاصة بالمركز المالي، أو الدخل، أو التدفقات النقدية، أو التغير في حقوق الملاك.

ب) الإيضاحات المتممة للمعلومات المالية الفورية.

جـ) كافة المعلومات المالية الجوهرية التي يمكن أن ينتجها نظام المحاسبة الفورية ويتم نشرها بصفة مستمرة وفورية من خلال موقع الشركة على الانترنت مثل، المؤشرات المالية والتقلبات غير العادية في مؤشرات الآداء وأسبابها.

5/2- معايير المراجعة المستمرة

سبق وأن ذكرنا أن المراجعة المستمرة مراجعة خارجية سيؤديها مراقب الحسابات المكلف بمراجعة القوائم المالية التاريخية السنوية للشركة. ولذلك فالقاعدة أن تظل معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS العشر صالحة، بل وملزمة له لأغراض قبول وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة المستمرة وإعداد التقرير وتوصيل الرأي الفني المحايد بشأن مدى كفاءة وفعالية وسلامة نظام معلومات المحاسبة الفورية المباشرة في تحقيق الهدف منه.

وعليه فإننا نعتقد بشأن هذه المعايير ما يلي:

1/4/2- المعايير العامة

وتتكون من ثلاثة معايير خاصة بالتأهيل والتدريب والاستقلال وبذل العناية المهنية كما يلي:

أ) معيار التأهيل والتدريب

يعتبر هذا المعيار مناسباً تماماً حسب مفهومه في المراجعة السنوية التقليدية مع مراعاة ما يلي:

- يجب على مراقب الحسابات أن يكون قد سبق له دراسة، والتدريب على، استخدامات تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة والمراجعة.
- يجب عليه أن يجتاز برنامجاً تدريبياً في هذا المجال كل سنتين تحت إشراف جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

ب) معيار الاستقلال والحياد

يعتبر هذا المعيار مناسباً تماماً حسب مفهومه ومتطلباته في المراجعة السنوية التقليدية مع مراعاة ما يلي:

- ألا يؤدي نفس المراجع الخدمات الاستشارية لعميله والخاصة بأمن وسلامة المعلومات وتصميم نظام المحاسبة الفوري المباشر.
- يجوز الجمع بين المراجعة المستمرة وخدمة التأكيد المهني على الثقة في موقع الشركة على الانترنت.

جـ)معيار بذل العناية المهنية الكافية

يجب أن يبذل مراقب الحسابات العناية المهنية الكافية في قبول التكليف بالمراجعة المستمرة وتخطيط وآداء أعمال هذه المراجعة وإعداد وعرض تقريره، تماماً كما في ظل المراجعة السنوية، مع ملاحظة ما يلي:

- أنه سيكون ايضاً مسئولاً مسئولية أخلاقية خاصة عن الحفاظ على أسرار وسمعة عميله بصفة مستمرة إذ سيكون من حقه الدخول باستمرار على قواعد بيانات العميل.
- أنه سيكون مسئولاً أيضاً عن اكتشاف الغش الالكتروني.
- أنه سيكون مسئولاً أيضاً عن اكتشاف آية تصرفات الكترونية غير قانونية من جانب عميله.
- أنه سيكون مسئولاً كل ثلاثة شهور عن تقييم ما إذا كان هناك شك مبدئي في استمرار منشأة العميل.

2/4/2- معايير العمل الميدانى

وتتكون من ثلاثة معايير خاصة بالتخطيط وتقسيم العمل والإشراف على المساعدين، وتقييم هيكل الرقابة الداخلية وجمع الأدلة كما يلي:

1)معيار تخطيط وتقسيم العمل والإشراف على المساعدين

بداية فالمعيار يعتبر مناسباً حيث سيكون تخطيط أعمال المراجعة المستمرة أسهل وأيسر من المراجعة السنوية بلا شك، كما أن المساعدين سيكونون ذوي خبرات ومهارات مهنية خاصة. وعلى مراقب الحسابات أيضاً:

- أن يحرص على مرونة خطة وبرنامج المراجعة نظراً لقصر مدة المراجعة واستمراريتها أيضاً.
- أن يستعين بمساعدين ذوي خبرة عملية فنية ومهنية في مجال تقييم نظم معلومات المحاسبة الفورية. وتحديد الاستثناءات الجوهرية في المعلومات المالية المستمرة المباشرة.

ب)معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية

بدايـــة فالمعيـــار مناسب كما في المراجعة السنوية، ولكن هناك عدة اعتـــبارات مهنية تفرضها طبيعة وأهداف المراجعة المستمرة ومجالها، أهمها ما يلي:

- أن الهـــدف الـــنهائي من تقييم هيكل الرقابة الداخلية تحديد مدى وتوقيت وطبيعة الاختبارات الأساسية للمراجعة المستمرة.
- أن الـــرقابات الداخلية محل التقييم يجب أن تشتمل أيضا على الرقابة على أمـــن وســـلامة المعـــلومات وموقـــع الشركة على الإنترنت وعدم إساءة استخدام تكنولوجيا المعلومات.
- أن اختـــبارات رقابيـــة معينة تحتاج لاهتمام متزايد مثل الملاحظة وإعادة الآداء.
- أن اختـــبارات الـــرقابة غالباً ما ستكون متزامنة مع الاختبارات الجوهرية أو الأساسية للمراجعة.

ج) جمع الأدلة الكافية والملائمة

طالما أن مراقب الحسابات سيقوم بمراجعة مستمرة للنظام المحاسبي الفـــوري المباشـــر فهـــو في حاجة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة، كما في المراجعة السنوية، ولكن مع مراعاة ما يلي:

- أن الأدلة التي يجب جمعها هي أدلة الكترونية غير ورقية في المقام الأول.
- أن إجـــراءات جمع هذه الأدلة، رغم أنها تشتمل على الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل، إلا أنها ستؤدي آلياً، بل ومن خلال البرامج الجاهزة وشـــبكة الانـــترنت فيمـــا يتعلق بكفاءة نظام معلومات المحاسبة الفورية المباشر في إنتاج وتوصيل هذه المعلومات بكفاءة.
- أن هـــذه الأدلـــة يجب أن تساعده في إبداء الرأي بشأن ما إذا كانت هناك اســـتثناءات جوهرية في المعلومات المالية الفورية. واتخاذ القرار بوضع ختم المراجعة المستمرة على موقع الشركة على الانترنت.

3/4/2- معايير التقرير

من المعروف أن معايير التقرير للمراجعة السنوية التقليدية أربع. وهي؛ الإشارة إلى ما إذا كانت القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة معدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، ومدى كفاية الإفصاح، والظروف التي لم يراعى فيها الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية، وأخيراً وحدة الرأي.

وفي ظل المراجعة المستمرة لن يلتزم مراقب الحسابات بكل هذه المعايير، أو بمعنى آخر لن يكون في حاجة للالتزام بها كلها، كما يلي:

أ) معيار الإشارة إلى مقياس صدق القوائم المالية

يناسب هذا المعيار حالة المراجعة المستمرة لما يلي:

- لأن مراقب الحسابات وإن كان لن يجمع دليل كاف وملائم بشأن التزام الإدارة بمعايير المحاسبة المصرية والقوانين واللوائح السارية، إلا أنه سوف يشير إلى هذه المعايير عند تحديد ما إذا كانت المعلومات والتقارير المالية خالية من التحريفات الجوهرية.
- لأن مراقب الحسابات سيؤكد بشأن ما إذا كان هناك استثناءات جوهرية في معاملات الشركة يجب فحصها فوراً أو في وقت لاحق.

ب) معيار الإشارة للظروف التي لم يراعي فيها الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية

القاعدة في حالة المراجعة السنوية أن يشير مراقب الحسابات في تقريره إلى الظروف التي لم يراعي فيها الثبات في تطبيق المبادئ والمعايير والسياسات المحاسبية.

ويناسب هذا المعيار المراجعة المستمرة بصفة مبدئية ولكن بصيغة أخرى، وهي أن المراجع سوف يشير في تقريره إلى المعاملات الاستثنائية الجوهرية وما إذا كانت ناتجة عن عدم ثبات في تطبيق المعايير والسياسات المحاسبية الفورية.

جـ) معيار افتراض كفاية الإفصاح ما لم يشر المراجع إلى غير ذلك

القاعدة في المراجعة السنوية أن يفترض مراقب الحسابات كفاية الإفصاح، فإن حدث ولم يكن كافياً، عليه أن يشير إلى ذلك في تقريره، وغالباً سيعدل هذا التقرير.

والمعيار مناسب تماماً لحالة المراجعة المستمرة، إذ القاعدة أنه إذا استنتج مراقب الحسابات عدم كفاية الإفصاح المحاسبي الفوري المباشر فعليه أن يشير في تقريره الفوري إلى ذلك كحالة من حالات الاستثناءات الجوهرية، حسب حكمه المهني بالطبع.

د) معيار وحدة الرأي

القاعدة في المراجعة السنوية أن يبدي مراقب الحسابات رأيه على القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة لها كوحدة واحدة.

ولأن مراقب الحسابات في حالة المراجعة المستمرة لن يبدي رأياً فنياً محايداً على مثل هذه القوائم المالية، بل سيبدي رايا فنياً محايداً على المعلومات والتقارير المالية الفورية المباشرة التي انتجها نظام المعلومات المحاسبي الفوري مباشرة وما إذا كان من حق الشركة الحصول على ختم التصديق المستمر على موقعها، فإن هذا المعيار مناسب بصفة عامة.

5/2- مخرجات المراجعة المستمرة

بعد أن يصل مراقب الحسابات إلى استنتاج بخصوص ما إذا كانت تقارير الشركة وسجلات عملياتها خالية من التحريفات الجوهرية أم لا. وعلى ضوء استنتاجه سوف يختلف محتوى عرض مخرجات عملية المراجعة المستمرة كما يلي:

1/5/2- حالة عدم وجود تحريف جوهري

إذا خلص مراقب الحسابات إلى عدم وجود تحريفات جوهرية في سجل معاملات الشركة وتقاريرها المالية عندئذ فإنه سيصدر حكمه بإضفاء الصدق على المعلومات المالية التي سوف تفصح عنها الشركة للطرف الثالث عبر الانترنت. وسيتم التعبير عن هذا الصدق أو هذه الثقة بمنح الشركة ختم

المــراجعة المستمرة للتصديق Continuous Adit Seal of Attestation وهو ختم مشابه لختم مراقب الحسابات بالتأكيد على الثقة في الموقع Web Trust Seal of Assurance، كما سنوضح لاحقاً في هذا الشأن.

ومهــنياً فهــناك عــدة أبعاد لهذا المنتج المهني للمراجعة المستمرة نوجزها فيما يلي:

أ) يــتم عــرض الخــتم على صفحات المعلومات المالية للشركة مع الربط بتقرير مراقب الحسابات في نفس الوقت.

ب) عــلى مــن يرغب من مستخدمي موقع الشركة على الانترنت في التأكد من أن الشركة قد استوفت شروط وضع هذا الختم أن يضغط على الختم نفسه ويذهب مباشرة إلى صفحة موقع الوكيل التكنولوجي (مثلاً NIT) ليتأكد من أحقية الشركة في الحصول على ختم مراقب الحسابات.

جــ) على أصحاب المصلحة في هذا المنتج المهني لمراقب الحسابات الأخذ في الحسبان عدة أمور، أهمها ما يلي:

- أنــه من الصعب على الشركة أن تفصح عن قوائم مالية كاملة كل يوم أو كــل أســبوع، ولذلــك فسوف تفصح فقط عن المعلومات المالية الرئيسية (الهامة) على موقعها على الإنترنت.
- أن الإجراءات التي يقوم بها مراقب الحسابات في المراجعة المستمرة قد لا تكــون كافيــة لتمكينه من إبداء رأي فني محايد بشأن صدق كافة عناصر القوائم المالية.
- أن تقريــر المــراجعة المســتمرة يجب أن يحدد، أو يشير إلى، موضوع الــتقرير، إجــراءات المراجعة التي آداها مراقب الحسابات، ويحدد نتائج المــراجعة، ويمتــنع فيــه المــراجع عــن إبــداء الرأي، ويشير إلى أنه لا يغطي القوائم المالية للشركة ككل.

2/5/2. حالة وجود تحريفات جوهرية

وفقـاً لطبيعة وأهداف ومجال المراجعة المستمرة، إذا توصل مراقب الحســابات إلى وجــود تحــريفات جوهــرية في المعلومات المالية الأساسية الهامــة، أو في سجلات المعاملات، ولم يتم تصويبها من خلال خطابه للإدارة أو لجــنة المراجعة، فلن يتم منح الشركة ختم التصديق على هذه المعلومات. وأيــاً كــان الــتقرير فسوف يكون معدلاً، ولمن يرغب من مستخدمي الموقع الخــاص بالشــركة يمكــن الدخــول على تقرير مراقب الحسابات عن طريق الوسيط التكنولوجي المستقل NIT مثلاً.

6/2- تقرير مراقب الحسابات عن اعمال المراجعة المستمرة

بالــرجوع إلى تعريف ومجال وأهداف المراجعة المستمرة يمكننا الآن توقــع كيــف يظهر تقرير مراقب الحسابات عن أعمال هذه المراجعة. ويمكن إيجاز أهم سمات ومحتوى هذا التقرير وبدائله على النحو التالي:

1/6/2- بدائل الرأى

أ) إذا توصــل مــراقب الحسابات إلى أن المعلومات المالية المفصح عــنها، وســجلات المعاملات المالية، خالية من التحريفات الجوهرية فسوف يفــوض الشركة الخادمة NIT بإظهار ختم التصديق على موقع الشركة محل المراجعة على الانترنت ويبدي رأياً نظيفاً.

ب) أمــا إذا وجد تحريفا جوهرياً في المعلومات المفصح عنها وسجل المعــاملات فســوف يعــدل رأيــه بإبداء رأي متحفظ أو معاكس حسب حكمه المهــني وأســباب وجوهرية التحريف. ولا يمنح الشركة ختم التصديق على موقعها على الإنترنت.

جــــ) أمــا إذا فرضت الإدارة قيوداً على أعماله أو فقد هو استقلاله فســوف يمتــنع عــن إبــداء الرأي، وبالطبع لن يسمح بوضع ختم التصديق المستمر على موقع الشركة على الإنترنت.

2/6/2 - النواحي الشكلية ومحتوى التقرير النظيف

إذا ما قرر مراقب الحسابات إعداد تقرير نظيف برأيه على المعلومات المالية المفصح عنها فسوف يستوفي هذا التقرير النواحي الشكلية التالية، ويحتوي أيضاً على ما يلي:

1/2/6/2. النواحي الشكلية للتقرير النظيف

يمكن إيجاز أهم النواحي الشكلية للتقرير النظيف فيما يلي:

أ) يعنون التقرير بأنه تقرير مراقب الحسابات عن أعمال المراجعة المستمرة.

ب) يوجه التقرير إلى مساهمي الشركة ومجلس الإدارة وجهات الرقابة الرسمية كأصحاب مصلحة في الشركة.

جـ) يتكون التقرير من ثلاث فقرات وهي؛ الفقرة التمهيدية، فقرة النطاق، وفقرة الرأي.

د) يؤرخ التقرير بتاريخ الانتهاء من أداء أعمال المراجعة وهي غالباً كل أسبوع أو 15 يوم.

هـ) يوقع التقرير من مراقب الحسابات مصحوباً باسم المكتب وعنوانه ورقم س. م. م.

2/2/6/2. محتوى التقرير النظيف

من ناحية الجوهر يجب أن يشير التقرير في كل فقرة من فقراته إلى ما يتوافق مع عنوانها والهدف منها كما يلي:

1) *الفقرة التمهيدية*

يجب أن يشير التقرير في الفقرة التمهيدية إلى ما يلي:

- أن مراقب الحسابات مراجع أي لم يختبر ولم يفحص.
- أنه راجع المعلومات والتقارير المالية الرئيسية، التي انتجها نظام معلومات المحاسبة الفورية لدى الشركة والمفصح عنها على موقع الشركة.
- الفترة التي تغطيها هذه المعلومات وهي غالباً يوماً أو أسبوعاً.
- أن المعلومات والتقارير المالية الرئيسية مسئولية إدارة الشركة.
- أن مسئوليته مراجعة هذه المعلومات والتقارير المالية وإبداء الرأي عليها.

ب) فقرة النطاق

يجب أن يشير التقرير في فقرة النطاق إلى ما يلي:

- أن المراجع قام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المستمرة المتعارف عليها.
- أن هذه المعايير تتطلب منه تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت المعلومات والتقارير المالية المفصح عنها عبر الانترنت خالية من التحريفات والاستثناءات الجوهرية.
- أنه قام بالتحقق من التقارير والمعلومات المالية المرفقة.
- أنه قام بالتحقق من مدى كفاءة نظام معلومات المحاسبة الفورية في إنتاج هذه المعلومات والتقارير.
- أنه يعتقد أن ما قام به من أعمال المراجعة كاف لإبداء الرأي والتصريح من عدمه بأحقية الشركة في ختم التصديق المستمر.

جـ) فقرة الرأى

من الطبيعي أن تختلف فقرة الرأي في هذا التقرير عنها في حالة التقرير عن أعمال المراجعة السنوية. وذلك بما يتمشى مع طبيعة مجال وأهداف ونطاق الخدمة المهنية في كلتا الحالتين. ويمكن إيجاز أهم ما تشير إلى فقرة الرأي في حالة المراجعة المستمرة فيما يلي:

- الإشارة إلى أنه سوف يبدي رأياً.
- الإشارة إلى أن التقارير والمعلومات المالية المفصح عنها على موقع الشركة متمشية مع معايير المحاسبة المصرية والقوانين واللوائح السارية.
- الإشارة إلى الفترة المحاسبية (يوم أو أسبوع).

مثـــال

شــركة الياسمين لتكنولوجيا المعلومات شركة مساهمة مصرية مقيدة بالبورصة. كلفت الجمعية العامة للشركة مكتب الأستاذ ياسر شحاته المحاسب القــانوني بمراجعة حسابات الشركة عن سنة 2007 ويعمل مراجعة مستمرة لحسابات الشركة يومياً.

ويوم السبت 2007/3/3 أفصحت الشركة على موقعها على الإنترنت www.Yasso.com عـــن معاملات مبيعات وتحصيل من العملاء، واستثمار فـــي أسهم في بورصة الإسكندرية بمبلغ 2000000، 500000، 1200000 جنيه على التوالي. واتضح لمراقب الحسابات خلو هذه المعلومات والمعاملات من التحريفات الجوهرية، وبالتالي فقد أعد تقريراً نظيفاً، يظهر على الصورة التالية :

تقرير مراقب الحسابات عن أعمال المراجعة المستمرة

السادة/ مساهمي شركة الياسمين لتكنولوجيا المعلومات

/ مجلس إدارة الشركة

/ هيئة سوق المال

راجعنا المعلومات والتقارير المالية المرفقة والخاصة بشركة الياسمين لتكنولوجيا المعلومات عن يوم 2007/3/3 والمتمثلة في معلومات المبيعات والمتحصلات من العملاء والاستثمارات المقتناه. وكذا التقارير المالية عن حركة المبيعات والتغير في قيمة وآداء محفظة الاستثمار في الأوراق المالية. إن هذه المعلومات والتقارير مسئولية الإدارة، ومسئوليتنا إبداء الرأي عليها وتحديد مدى أحقية الشركة بختم التصديق المستمر على موقعها على الانترنت، بناء على مراجعتنا لها".

"لقد قمنا بمراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المستمرة المتعارف عليها. وتتطلب منا هذه المعايير تخطيط وآداء أعمال المراجعة المستمرة لتحديد ما إذا كانت المعلومات والتقارير المالية الفورية خالية من التحريفات والاستثناءات الجوهرية. لقد قمنا بالتحقق من الاستثناءات الجوهرية في المعلومات والتقارير المالية الفورية كما قمنا بتقييم مدى كفاءة نظام معلومات المحاسبة الفورية في إنتاج وتوصيل معلومات فورية مباشرة قابلة للاعتماد عليها من خلال الانترنت. كما تحققنا من مدى الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية والقوانين واللوائح السارية. ونعتقد أن ما قمنا به من أعمال المراجعة كاف لإبداء الرأي وتحديد مدى أحقية الشركة في ختم التصديق المستمر".

"ومن رأينا أن المعلومات والتقارير المالية المشار إليها أعلاه خالية، في كل جوانبها الهامة، من التحريفات والاستثناءات الجوهرية وذلك وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين واللوائح ذات الصلة. وأن الشركة من حقها وضع ختم التصديق المستمر على موقعها على الانترنت www.Yasso.com وفقاً لمعايير المراجعة المستمرة

مكتب الأستاذ ياسر شحاته

ش محمد أبو تريكة الأهلاوى

س.م.م. 20000 السبت 2007/3/3

خامسا : التأكيد المهني على الثقة في مواقع الشركات على الإنترنت *Web.Trust* والتأكيد على الثقة فى نظم المعلومات الفورية *Sys. Trust*

أثرت التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات تأثيراً كبيراً على مداخل وأساليب المراجعة الخارجية من ناحية، وعلى تشكيلة خدمات مراقب الحسابات من جهة أخرى. وتعتبر خدمة التأكيد المهني على الثقة في موقع الشركة على الانترنت Web Trust إحدى أهم الخدمات المهنية التي أضيفت لتشكيلة خدمات مراقب الحسابات منذ منتصف العقد الأخير تقريباً من القرن العشرين، فما هي هذه الخدمة؛ وما مجالها ونطاقها، ومن يقوم بها؟ وما هي متطلبات تخطيطها وتنفيذها، وما شكل منتجها النهائي ولمن يقدم؟.

ومن ناحية أخرى تعد خدمة التأكيد المهنى على الثقة فى نظم المعلومات الفورية Sys.Trust واحدة من الخدمات المهنية المرتبطة ببيئة التجارة الإلكترونية وتكنولوجياً المعلومات، ولهذه الخدمة متطلبات مهنية تتعلق بالتوصيف المهنى لها وبتقرير مراقب الحسابات عن التأكيد على الثقة فى نظام المعلومات.

1-خدمة التأكيد المهنى على الثقة فى مواقع الشركات على الإنترنت *Web Trust*

مهنياً تعرف خدمة التأكيد على الثقة في الموقع على الانترنت بأنها عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن موقع الشركة على الانترنت، لاختبار مدى تمشي هذه المزاعم مع معايير الثقة في الموقع، وتوصيل النتائج إلى أصحاب المصلحة في الموقع، وبصفة خاصة الإدارة وزائري الموقع نفسه.

وبالنظر إلى هذا التعريف يتضح لنا ما يلي:

أ) أن خدمة التأكد المهني على الثقة في الموقع خدمة تصديقية ثلاثية الأطراف، حيث الإدارة طرف يفصح عن معلومات على الموقع وعن مزاعم بأنها قد استوفت معايير الثقة في الموقع خاصة أمن الموقع وسلامة المعاملات التجارية وإجراءاتها وخصوصية الزائرين للموقع.

أما الطرف الثاني فهو مراقب الحسابات الذي تكلفه الإدارة لاختبار مدى صـــدق مـــزاعمها وإبداء الرأي والختم على الموقع. بينما الطرف الثالث هنا ســـيكون مـــن الشـــمول بحيث لا يقف فقط عند الملاك والمقرضين والدائنين ونقابات العمال بل سوف يشمل كافة زائري الموقع نفسه.

ب) أن خدمة التأكيد عملية منظمة لأنها تتكون من عدة مراحل وخطوات ستبدأ بقبول المراجع للتكليف من الإدارة وتنتهي بإعداد التقرير وإبداء الرأي وختم الثقة على الموقع، مروراً بعمليتي التخطيط والتنفيذ.

جـــ) أن الأدلة التي يجمعها مراقب الحسابات القائم باختبار مدى صحة مزاعم الإدارة بشأن الثقة في الموقع هي الأساس الذي سوف يبنى عليه رأيه الفني من ناحية، ومنح ختم التأكيد على الثقة للموقع من ناحية أخرى.

د) أن الـــتأكيد المهـــني عـــلى الثقة في الموقع يقدم تأكيداً إيجابياً مثل المـــراجعة، وليس تأكيداً سلبياً مثل الفحص المحدود، ولذلك فإن هذه الخدمة تؤكـــد عـــلى الثقة في الموقع، أو تضيف لصدق إفصاح الإدارة عن مزاعمها بشـــأن الموقع. ولكنها لا تقدم تأكيدات بشأن جودة السلع والخدمات التي يتم بيعها من خلال الموقع.

هـــ) أن مجـــال الاختبار في هذه الخدمة هو مزاعم الإدارة بشأن الثقة فيما تفصح عنه على موقعها. وأن معظم هذه المزاعم سيتركز بصفة رئيسية على:

- سلامة المعاملات التجارية.
- سلامة إجراءات تنفيذ المعاملات التجارية.
- ضمان خصوصية الزائرين للموقع.
- ضمان أمن الموقع.

و) أن مقيـــاس صدق مزاعم الإدارة بشأن الموقع تتكون من المبادئ أو المعاييـــر الخاصـــة بالثقة في الموقع، مثل الأمن، والإفصاح، والخصوصية... الخ.

ز) أن المنتج النهائي لهذه الخدمة عبارة عن رأي فني محايد يبديه مراقب الحسابات من خلال تقرير يقدمه للإدارة وأصحاب المصلحة في الشركة وزائري الموقع.

1/1- الطلب على خدمة التأكيد على الثقة في الموقع

بدايـــة يمكن مهنياً تصنيف هذه الخدمة كواحدة من الخدمات المهنية المســتحدثة لمواجهــة فائض الطلب – فجوة التوقعات – على تشكيلة خدمات مــراقب الحسابات في نهاية القرن العشرين، وبداية القرن الحادي والعشرين. ويمكن رد الطلب على هذه الخدمة إلى الأسباب الآتية:

أ) لــزيادة المعــاملات التجارية عبر الانترنت، خاصة التجارية بين الشــركات والأفــراد، يجــب دعم ثقة الأفراد في المواقع على الانترنت. ولن يتحقق ذلك إلى بختم التأكيد على الثقة في الموقع.

ب) تؤدي هذه الخدمة إلى زيادة عنصر الأمان في المعاملات التجارية وتنشيطها.

جــ) زيادة ثقة مستخدمي الانترنت في مراقب الحسابات في آداء هذه الخدمة، كإمتداد لكفاءته وسمعته المهنية في آداء خدمات مهنية مستقرة، مثل المــراجعة والفحــص المحدود، ورغبة في عدم ترك سوق الممارسة المهنية لأدعياء المهنة.

د) لأن المؤسســات الماليــة، خاصة البنوك، طرف أصيل في إتمام المعــاملات مــن خــلال التجارة الالكترونية فإنها تريد ما يطمئنها إلى سلامة مواقــع المتعامــلين التجاريين خاصة عبر الإنترنت، ولن يتحقق ذلك إلا من خلال قيام مراقب الحسابات بآداء خدمة التأكيد المهني على الثقة في الموقع.

هــــ) أن الكيانــات التــنظيمية مثل المنشآت التجارية والمستشفيات الخاصة ومنشآت تجارة البرمجيات والكتب وشركات الطيران، وحتى المنشآت صــغيرة الحجم، تحتاج لدعم فرصها التسويقية الالكترونية. والسبيل إلى ذلك طلب خدمة التأكيد على الثقة في مواقعها على الانترنت.

و) حاجة الزائرين للمواقع على الانترنت والمتعاملين تجارياً مع الشركات من خلال مواقعها يرغبون في التأكد من عدم سوء استخدام بياناتهم الخاصة ودعم أمن وسلامة هذه البيانات، والسبيل إلى ذلك هذه الخدمة المهنية للتأكيد على الثقة في الموقع.

2/1-مجال خدمة التأكيد المهني على الثقة في الموقع

القاعدة أن مجال خدمة التأكيد على الثقة في الموقع هو مزاعم الإدارة وإفصاحاتها على موقع الشركة عن استيفاء الموقع لمبادئ الثقة فيه. ومن أهم مزاعم الإدارة هذه ما يلي:

أ) الإفصاح الكافي عن نشاط الشركة في مجال التجارة الالكترونية.

ب) أن المعاملات والصفقات التجارية من خلال الموقع متفقة مع ما تم الإفصاح عنه، في هذا الشأن.

جـ) أن الشركة صممت ونفذت إجراءات وآليات ونظم رقابية تكفل سلامة واكتمال إثبات وتشغيل طلبات العملاء، وعملاء التجارة الالكترونية.

د) أن الشركة صممت ونفذت، وتعاقدت إن لزم الأمر على، وسائل ملائمة وكافية لحماية بيانات العميل من سوء الاستخدام.

هـ) أن معاملات التجارة الالكترونية مستوفاة لمقاييس الثقة الصادرة عن المنظمات المهنية.

3/1- ختم التأكيد على الثقة في الموقع كمنتج مهني

كما أشرنا من قبل فإن المستهدف من هذه الخدمة أن يبدي مراقب الحسابات رأياً فنياً محايداً على مزاعم الإدارة بشأن الثقة في موقع الشركة على الانترنت. ويجب أن يتبع إعداد التقرير نتيجة اختبار هذه المزاعم إصدار ختم الثقة على موقع الشركة (العميل) على الانترنت. وفي سبيل الوصول إلى هذا الوضع يراعي ما يلي:

أ) نحن نعتقد أنه بدخول مراقب الحسابات في مصر هذه الخدمة يلزم أن تتعاقد جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية – أو وزارة المالية في الوضع الراهن – مع شركة متخصصة في تكنولوجيا المعلومات، خاصة في

مجـال بـناء المواقـع وتأمينها ومراقبتها. وافترض أن هذه الشركة سيكون أسمها شركة النيل لتكنولوجيا المعلومات NIT.

ب) بعـد إعـداد مـراقب الحسابات لتقريره عن اختبار مزاعم إدارة شـركة (المنصـورة مـثلاً للتجارة) تتولى شركة NIT وضع ختم الثقة على موقع شركة المنصورة على الإنترنت.

جـــ) عند دخول زائر معين، وليكن المستثمر البنك الأهلي المصري فـي أسـهم شـركة المنصورة، ويريد الوصول إلى تقرير مراقب الحسابات فسـوف يضغط على ختم الثقة على موقع الشركة فتتولى عندئذ شركة NIT توصيل البنك الأهلى بتقرير مراقب الحسابات بشأن نتيجة اختبار مزاعم إدارة شركة المنصورة فيما يتعلق بالثقة في موقعها.

د) تـتولى شـركة NIT بعد ذلك اتباع الوسائل اللازمة من البحث. والتقصي والمتابعة لضمان حماية ختم الثقة على الموقع، وعدم استخدام هذا الختم في مواقع أخرى على سبيل الغش.

هـ) إذا تنحى مراقب الحسابات بعد 90 يوم، هي مدة بقاء ختم الثقة عـلى الموقـع، أو عين مراقب حسابات آخر، فسوف يخبر مراقب الحسابات شركة NIT لنزع ختم الثقة من على موقع الشركة.

4/1- معايير خدمة التأكيد المهني على الثقة في الموقع

نحن نعتقد بأن مراقب الحسابات مؤهل لممارسة هذه الخدمة المهنية فـي مصـر في الفترة القادمة. وعليه أن يقبل التكليف بها من إدارة الشركة صـاحبة الموقع ويخطط وينفذ أعمال الاختبار ويقدم تقريره للإدارة والزائرين ومستخدمي الموقع وأصحاب المصلحة في المنشأة في ضوء معايير الخدمات التصديقية الآتية:

1/4/1- المعـايير العامة

وهـي المعاييـر الخاصـة بالـتكوين العلمي والعملي لمؤدي خدمة التصديق، وتشتمل على خمسة معايير، كما يلي:

أ) الكفاءة العلمية والعملية:

يجب أن يؤدي الاختبار محاسب مؤهل ومدرب بدرجة عالية وملائمة في مجال التأكيد المهني وتكنولوجيا المعلومات واستخدامات وسلامة المعلومات.

ب) المعرفة الكافية بمجال التكليف:

يجب أن يقوم بالاختبار محاسب لديه معرفة كافية بالمواقع على الانترنت واعتبارات أو مبادئ الخصوصية والأمن وسلامة الإجراءات والمعاملات والإفصاح عنها.

جـ) شرط قبول التكليف:

يجب أن يقوم المحاسب باختبار الموقع إذا توافر لديه السبب المقنع بتوافر شرطان:

الشرط الأول :

أن مزاعم الإدارة بشأن موقع الشركة قابلة للتقييم وفق معيار ملائم وضعته جهة معينة، أو تضمنه الإفصاح عن المزاعم بصورة شاملة وكافية بما يجعل الزائر للموقع قادراً على فهمه.

الشرط الثاني :

أن المزاعم قابلة للتقويم أو القياس المتسق والمعقول باستخدام هذا المعيار.

وللتوضيح

يجب أن تزعم الإدارة بأن هناك من الإجراءات والأساليب ما هو كاف للحفاظ على خصوصية زائر الموقع. في هذه الحالة يؤدي مراقب الحسابات اختباراته للوقوف على ما إذا كان هناك فعلاً حفاظ على خصوصية زائرا الموقع أم لا.

د) الاستقلال:

يجب أن يكون مراقب الحسابات القائم بالاختبار مستقلاً في الظاهر والواقع في كافة الأمور الخاصة بالتكليف.

هـ)العناية المهنية:

يجب أن يبذل مراقب الحسابات العناية المهنية الكافية في كافة مراحل آداء التكليف. وبخلاف مسئوليته القانونية والمهنية، العادية فسوف يكون مسئولاً عن التحقق من مدى سلامة وصدق إجراءات تنفيذ المعاملات الالكترونية بطريقة آمنة.

2/4/1- معايير العمل الميدانى

وهي المعايير الخاصة بتخطيط أعمال الاختبار وتنفيذها وجمع الأدلة كالتالي:

أ) تخطيط العمل والإشراف على المساعدين.

يجب على مراقب الحسابات القائم بالاختبار أن يخطط أعمال الاختبار ويشرف على مساعديه بطريقة ملائمة خاصة مساعديه من غير المحاسبين.

ب)الحصول على الأدلة الكافية:

يجب أن يجمع مراقب الحسابات الأدلة الكافية التي تقدم أساساً معقولاً لاستنتاجاته التي سوف يتضمنها تقريره والتي تحدد مدى أحقية العميل في ختم التأكيد على الثقة، خاصة فيما يتعلق بتمشي مزاعم الإدارة بشأن الثقة في الموقع مع المقاييس أو المعايير المقبولة الخاصة بالثقة.

3/4/1- معايير التقرير

وتشتمل على أربعة معايير كالتالي:

أ) يجب أن يشير المراجع في تقريره عن التأكيد على الثقة في الموقع بين مزاعم الإدارة التي افصحت عنها بخصوص الثقة في الموقع.

ب) يجب أن يشير المراجع في تقريره إلى ما إذا كانت مزاعم الإدارة متمشية، في كل جوانبها الهامة، مع المعايير أو المقاييس القائمة.

جـ) يجب أن يشير المراجع في تقريره إلى أن آليات الإدارة للرقابة على الموقع عادة ما يكون بها أوجه قصور متلازمة.

د) يجب أن يشير المراجع في تقريره إلى ما يحذر به مستخدمي الموقع وتقريره من أن ظهور ختم التأكيد على الثقة على الموقع لا يعني بأي حال من الأحوال إمكانية تغيير التقرير أو تحديثه أو تقديم تأكيد إضافي في مواجهة ما يستجد من ظروف تالية لتاريخ التقرير.

5/1- متطلبات تخطيط أعمال التأكيد على الثقة في الموقع

خدمــة التأكيد المهني، على مزاعم الإدارة بشأن موقع الشركة على الانــترنت، خاصة فيما يتعلق بمقومات الثقة في الموقع، خدمة مهنية متكاملة تحــتاج مــن مــراقب الحسابات، أو الممارس، تخطيط أعمال التأكيد باختبار مزاعم الإدارة. ومن أهم متطلبات تخطيط أعمال الاختبار ما يلي:

1/5/1- الإلمام بطبيعة نشاط الشركة وموقعها على الانترنت

يتطــلب تخطيــط أعمــال اختبار مزاعم الإدارة بشأن الثقة في موقع الشركة أن يلم مراقب الحسابات بما يلي:

أ) طــبيعة نشــاط الشــركة وما إذا كان ملائماً لإبرام الصفقات عبر الانترنت أم لا؟

ب) أسم موقع الشركة على الانترنت.

جـ) تصميم صفحات موقع الشركة على الإنترنت.

د) إجراءات تلقي وتنفيذ طلبات العملاء عبر الانترنت.

هـ) إجراءات طلب الشركة للشراء من الغير من خلال الإفصاح على موقعها عبر الانترنت.

و) الشــكل القانوني للشركة وعلاقتها بجهات الرقابة الرسمية، مثل هيئة سوق المال.

ز) طــبيعة وخــريطة نظــام المعلومات الإداري والمحاسبي الفوري المعمول به لدى الشركة.

2/5/1- الإلمام بمقاييس الثقة في الموقع

يتطــلب تخطيــط أعمــال الاختبار أيضاً وقوف مراقب الحسابات، أو الممارس، على المبادئ أو المقاييس، الحالية المعترف بها، وكذا آية تطورات فيهــا، والــتي يجــب أن تلتزم بها الإدارة، والتي سيكون هذا الالتزام مجالاً للاختبار. وأهم هذه المقاييس أو المبادئ ما يلي:

أ) مبدأ الخصوصية:

يجــب أن تلــتزم الإدارة بالمحافظــة على خصوصية عملائها، وعدم السماح لنفسها أو لغيرها بإساءة استخدام البيانات الخاصة بالعميل.

ب) دقة وسلامة ممارسات ومعاملات الأعمال:

يجب أن تلتزم الإدارة باتباع الإجراءات الكافية والملائمة التي تكفل سلامة ودقة معاملاتها وكذا اتصالاتها من خلال الانترنت.

جـ) القابلية للثقة:

يجب أن تلتزم الإدارة باتخاذ الإجراءات والاحتياطات اللازمة بما يعظم ثقة الغير في المعلومات المفصح عنها على الموقع من ناحية، والبيانات الخاصة بالدخول من الغير من ناحية أخرى.

د) الأمن:

يجب أن تلتزم الإدارة بتصميم وتنفيذ ومتابعة آليات ونظم وأدوات ملائمة وكافية لضمان أمن وسلامة الموقع.

هـ) الاعتراف بالمسئولية نحو الغير:

يجب أن تلتزم الإدارة بما تعلنه عن مسئوليتها نحو الغير خاصة عملاء الشركة وغيرهم من زائري الموقع، وذلك بالتثبت منهم واتباع الإجراءات المناسبة للوفاء بالتزاماتها نحوهم.

و) القابلية للاستخدام:

يجب أن تلتزم الإدارة بعدم تغيير استخدام موقع الشركة على الإنترنت من جانب الغير، خاصة العملاء والموردون وجهات الرقابة الرسمية.

ز) الإفصاح الفوري الوافي:

يجب أن تلتزم الإدارة بالإفصاح عن البيانات والإجراءات الخاصة بالثقة في الموقع، وبخاصة الإجراءات المتبعة حيال الالتزام بمبادئ دعم الثقة في الموقع.

3/5/1- تقدير مخاطر الاختبار

يتطلب تخطيط أعمال اختبار تأكيدات الإدارة بشأن الثقة في موقع الشركة على الانترنت من مراقب الحسابات، أو الممارس، صياغة نوعين من الأحكام المهنية:

أ) الحكم المهني على حدود الأهمية النسبية لكل مفردة من مفردات الإفصاح المالي عبر الموقع، مثل قيمة المشتريات أو المبيعات أو قيمة رصيد العملاء، عبر الموقع.

ب) الحكم على مخاطر التأكيد، خاصة المخاطر التالية:

- مخاطـــر التكليف بقبول آداء الخدمة رغم عدم وجود كفاءات فنية مدربة بالمكتب مما يحتمل معه تحمل تكاليف الإخلال بالمسئولية القانونية.
- مخاطر عدم كفاءة إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية من جانب الإدارة على أمن وسلامة الموقع وخصوصية معلومات العملاء.
- مخاطـــر تكـنولوجيا المعـلومات، خاصة ما يرتبط منها بتصميم الموقع وتشغيله وصيانته ومحاولة السطو على ختم التأكيد على الثقة.
- مخاطـــر أعمـــال العميـــل نفســـه والمماثلة للخطر المتلازم، ولكن على المستوى الكلي.

6/1- تقرير مراقب الحسابات عن التأكيد المهني على الثقة في الموقع

يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن خدمته في مجال التأكيد على الثقة في الموقع المنتج النهائي لهذه الخدمة المهنية، له أهدافه ونواحيه الشكلية ثم له محتواه المهني، كما يلي:

1/6/1- الهدف من التقرير

يمـــثل التقرير أداة، أو وسيلة، اتصال لتوصيل رأي مراقب الحسابات إلى أصـــحاب المصلحة في الثقة في الموقع بشأن ما إذا كان الموقع مستوفياً لمعايير أو مقاييس الثقة الصادرة عن المنظمات المهنية.

2/6/1- النواحي الشكلية للتقرير

يجـــب أن يســـتوفي تقرير مراقب الحسابات، عن خدمة التأكيد على الـــثقة، مجموعـــة من النواحي الشكلية تعكس سماته كمنتج مهني من ناحية، وتتســـق مـــع الهدف من الخدمة ومجالها والمستهدف منها من ناحية أخرى. وأهم هذه النواحي الشكلية ما يلي:

1) عنوان التقرير

يجب أن يعنون التقرير بأنه:

"تقريـــر مـــراقب الحســـابات عن أعمال التأكيد على الثقة في موقع الشركة".

ب) لمن يوجه التقرير

يوجه التقرير عادة إلى مجلس إدارة الشركة صاحبة الموقع الذي تم التأكيد على الثقة فيه بظهور ختم الثقة. وذلك باعتبار أن إدارة الشركة هي التي كلفت مراقب الحسابات كممارس بالتحقق من استيفاء الموقع لمقاييس الثقة. ويتمشى هذا الوضع مع كون الخدمة المهنية خدمة تصديقية، كما سبق وأوضحنا في سياق توصيفنا لهذه الخدمة المهنية . كما يوجه أيضاً إلى زائري الموقع كطرف ثالث في هذه الخدمة المهنية.

جـ) تاريخ التقرير

لأن رأي مراقب الحسابات بشأن مدى صدق تأكيدات الإدارة على موقعها يجب أن يكون في نهاية فترة الاختبار وهي ثلاثة شهور، فعادة ما يؤرخ التقرير بنهاية فترة الشهور الثلاث، وتحديداً بتاريخ انتهاء مراقب الحسابات من أعمال الاختبار والتي غالبا ما تمتد لمدة أسبوعين بعد ذلك.

د) توقيع مراقب الحسابات

يجب أن ينتهي التقرير بالإفصاح عن اسم مكتب المحاسبة والمراجعة وأسم مراقب الحسابات ورقم سجل م. م، وأخيراً توقيع المراجع.

3/6/1- محتوى تقرير التأكيد على الثقة النظيف

القاعدة أنه إذا انتهى مراقب الحسابات من اختباره لمزاعم الإدارة بشأن موقع الشركة على الانترنت إلى صدق هذه المزاعم، في كل جوانبها الهامة، من حيث استيفائها لمقاييس الصدق، فسوف يبدي رأياً نظيفاً، حيث يتكون التقرير عندئذ من خمس فقرات وهي؛ فقرة تمهيدية وفقرة نطاق وفقرة لفت إنتباه ثم فقرة رأي وأخيراً فقرة تحذيريه، لكل منها محتواه كما يلي:

1/3/6/1- الفقرة التمهيدية

يجب أن يفصح مراقب الحسابات في الفقرة التمهيدية في تقريره عن أعمال اختبار مزاعم الإدارة بالثقة في موقع الشركة عما يلي:

أ) الإشارة إلى أنه قام باختبار مزاعم الإدارة.

ب) الإشـــارة إلى أن مـــزاعم الإدارة عـــلى موقعها خاصة بعمليات التجارة الالكترونية.

جـ) ذكر أسم الموقع Com. أسم الشركة.www

د) الفترة التي غطاها الاختبار، وهي ثلاثة أشهر.

هـ) مزاعم الإدارة – مجال الاختبار – وهي:

- الإفصاح عن نشاط الشركة في مجال التجارة الالكترونية.
- أن المعاملات التجارية الإلكترونية متفقة مع ما تم الإفصاح عنه.
- أن لديهـا رقابـة فعالـة تضمن لها سلامة واكتمال إثبات طلبيات عملاء التجارة الإلكترونية بطريقة منظمة ومكتملة.
- أن لديها آليات رقابة فعالة تضمن حماية بيانات العميل من سوء الاستخدام من الغير بخلاف الشركة.
- أن معـاملات الـتجارة الإلكـترونية مسـتوفاة لمعايير الثقة الصادرة من المنظمات المهنية.

و) الإشارة إلى مسئولية إدارة الشركة عن المزاعم التي أفصحت عنها.

ز) الإشارة إلى أن مسئوليته قاصرة على اختبار مزاعم أو تأكيدات الإدارة وإبداء الرأي عليها بناءاً على اختباره لها.

2/3/6/1-فقرة النطاق

يجـب أن يفصح التقرير في فقرة النطاق عن حدود الاختبار واساس القيام به ومشتملات هذا الاختبار والهدف منه، وذلك على النحو التالي:

أ) الإشارة إلى أنه قام باختباره مزاعم الإدارة حسب المعايير المهنية الملائمة لهذه الخدمة المهنية.

ب) الإشـارة إلى أن هـذه المعايير المهنية تتطلب منه تخطيط وأداء أعمـال الاختـبار للوصـول إلى تأكيد معقول بأن مزاعم الإدارة بشأن موقع الشركة خالية من التحريفات الجوهرية.

جـ) الإشارة إلى مشتملات الاختبار الذي قام به وهي:

- الحصول على فهم كاف لممارسات الشركة في مجال التجارة الالكترونية.
- الحصول على فهم كاف لإجراءات الرقابة على صفقات التجارة الإلكترونية.
- اختبار بعض الصفقات ومطابقتها مع الإفصاح عنها.
- اختبار وتقييم مدى كفاءة وفعالية الأنشطة الرقابية الإلكترونية.

د) الإشارة إلى أنه قام بأداء إجراءات الاختبار إلى المدى الذي رأه كافياً وإن ما قام به من اختبارات يوفر أساساً معقولاً لإبداء الرأي.

3/3/6/1- فقرة لفت الأنتباه

تختص هذه الفقرة بالإشارة إلى لفت أنتباه قارئ التقرير مستخدم الموقع إلى أن هناك أمراً بديهياً مؤداه أن الرقابة على الممارسات من خلال التجارة الالكترونية، وبالتالي على موقع الشركة، عادة ما يكون بها أوجه قصور متلازمة وبالتالي يمكن أن يكون هناك بعض الأخطاء أو الغش ولا تكتشف. أضف إلى ذلك أنه في المستقبل قد تقل فاعلية الرقابة عما رأيناه الآن. وببساطة تشير هذه الفقرة إلى ما يلي:

أ) أن الرقابة على الممارسات الالكترونية والموقع على الشبكة من طبيعتها أن يكون بها أوجه قصور متلازمة.

ب) بسبب أوجه القصور في الرقابة الداخلية هذه يمكن حدوث بعض التحريفات (أخطاء – أو غش) ولن تكتشف رقابيا (خطر رقابة أكبر من الصفر).

جـــ) تقييم مدى فعالية الرقابة في المستقبل دائماً يصاحبه خطر أن مظاهر هذه الرقابة قد تصبح غير كافية مستقبلاً بسبب التغير في الظروف.

د) أن تغير الظروف المحيطة بالرقابة – أو بيئة الرقابة – يمكن أن يخفض من فعالية الرقابة نفسها.

4/3/6/1- فقرة الرأى

القاعدة أن تحتوي فقرة الرأى على المنتج المهني أو التأكيد الإيجابي لخدمة التأكيد على الثقة في الموقع كما يلي:

أ) الإشارة إلى أنه يبدي رأياً.

ب) الإشارة إلى أن الرأي خاص بتأكيدات أو مزاعم الإدارة.

جـ) الإشارة إلى الفترة المحاسبية التي غطاها الاختبار (3 شهور).

د) الإشـارة إلى أن تـأكيدات الإدارة معروضـة بعدالة بالنسبة لكل جوانبها الهامة.

هـ) الإشـارة إلى أن تأكيدات الإدارة متمشية مع معايير الثقة في موقع الشركة.

5/3/6/1- الفقرة التحذيرية

تخصـص الفقرة التحذيرية للتأكيد على حقيقة حدود الخدمة المهنية مـن جهة، والتأكيد على عدم إمكانية تغيير أو تحديث التقرير في مواجهة ما يستجد من الظروف من جهة أخرى كالتالي:

أ) الإشارة إلى أن ختم مراقب الحسابات بالتأكيد على الثقة في موقع الشـركة بمـثابة تـأكيد عـلى موقـع الشـركة (××) فيما يتعلق بتجارتها الالكترونية.

ب) الإشـارة إلى أن الختم على موقع الشركة يعد ممثلاً رمزياً لتقرير التأكيد على الثقة في الموقع.

جـ) أن ظهـور خـتم المراجع على موقع الشركة على الانترنت لا يعـني بـأي حال من الأحوال إمكانية تغيير التقرير أو تحديثه أو تقديم تأكيد إضافي في مواجهة ما يستجد من ظروف تالية لتاريخ التقرير.

مثـال

شـركة المحاسـبين الشـبان شركة مساهمة تعمل في مجال صناعة الـبرمجيات التجارية وتنفذ صفقاتها التجارية الكترونياً من خلال موقعها على الإنـترنت www.Accountantyoth.com ومكـتب المحاسب ياسر شحاته هـو المكـلف بأعمـال المراجعة السنوية لحسابات الشركة عن السنة المالية المنـتهية فـي 2007/12/31 ولأغراض التأكيد على الثقة في موقع الشركة

على الإنترنت عن الفترة من 2007/1/1 حتى 2007/3/31 فقد كلفت إدارة الشركة نفس مراقب الحسابات لآداء التأكيد المهني باختبار مزاعمها بشأن الثقة في الموقع والتي شملت ما يلي:

- الإفصاح الكامل عن صفقات التجارة الالكترونية.
- الإفصاح الكامل عن إجراءات تنفيذ المعاملات ومراقبة إثبات وتشغيل طلبات العملاء.
- الإفصاح الكامل عن إجراءات أمن وسلامة الموقع وخصوصية بيانات العملاء.

كما اتضح لمراقب الحسابات أن الشركة استوفت تماماً مقاييس الثقة في الموقع، وأنه قد جمع الدليل الكافي الملائم على ذلك، وبالتالي فقد أجاز لشركة النيل لتكنولوجيا المعلومات NIT بوضع ختم الثقة في الموقع على موقع الشركة، باعتبارها الشركة التي تعاقدت معها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية لهذا الغرض، بجانب التأمين الرقمي والدخول على موقع مراقب الحسابات والشركة.

والمطلوب

بيان كيف يظهر تقرير التأكيد على الثقة في الموقع في هذه الحالة.

الحل

طالما انتهى مراقب الحسابات، من أعمال الاختبار، إلى استيفاء الشركة لمقاييس الثقة فسوف يبدي رأياً نظيفاً. ويظهر تقريره مكوناً من 5 فقرات وهي على التوالي؛ الفقرة التمهيدية، فقرة النطاق، فقرة لفت الإنتباه، فقرة الرأي، وأخيراً فقرة تحذيرية، كالتالي:

تقرير مراقب الحسابات عن أعمال التأكيد على الثقة في موقع الشركة على الانترنت

السادة/ مجلس إدارة شركة المحاسبين الشبان

/زائرو موقع شركة المحاسبين الشبان

"قمنا باختبار المزاعم الظاهرة لإدارة شركة المحاسبين الشبان لصناعة البرمجيات ش. م. م على موقعها على الانترنت www.Accountantyoth.com خلال الشهور الثلاث المنتهية في 2007/3/31 فيما يتعلق بكل من:

- الإفصاح عن ممارسات الشركة فيما يتعلق بصفقات التجارة الالكترونية.
- الإفصاح الكامل عن إجراءات تنفيذ المعاملات ومراقبة إثبات وتشغيل طلبيات العملاء.
- الإفصاح الكامل عن إجراءات أمن وسلامة الموقع وخصوصية بيانات العملاء.

إن هـذه المزاعم مسئولية إدارة الشركة وتنحصر مسئوليتنا في إبداء رأينا عليها بناءاً على اختبارنا لها".

"لقد قمنا بأداء أعمال الاختبار وفقاً لمعايير التأكيد المهني على الثقة في الموقع المعترف بها. وتتطلب منا هذه المعايير أن نخطط وتنفذ أعمال الاختبار للوصول إلى تأكيد معقول بأن مزاعم الإدارة خالية من التحريف الجوهري. وقد اشتمل اختبارنا على ما يلي:

- الحصـول على فهم كاف لممارسات أنشطة التجارة الالكترونية للشركة وأوجه رقابتها على معالجة صفقات التجارة الالكترونية وحماية معلومات العميل.
- اختبار صفقات مختارة منفذة طبقاً للممارسات المفصح عنها، للنشاط.
- اختبار وتقييم فاعلية أوجه الرقابة.
- أداء إجراءات الاختبار الأخرى التي رأيناها ضرورية.

ونعتقد بأن ما قمنا به من أعمال الاختبار كاف ويقدم أساساً معقولاً لكي تبدي رأينا على مزاعم الإدارة بشأن الثقة في الموقع"

"وبسبب أوجه القصور المتلازمة للرقابة فإنه قد توجد تحريفات في صورة أخطاء وغش ولا يـتم اكتشـافها. وكذلـك فإن التخطيط لإجراء تقييم لمظاهر الرقابة في الفترات المستقبلية سوف يخضع لمخاطر أن هذه المظاهر قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات في الظروف أو انخفاض مدى فعالية الرقابة".

"ومن رأينا أن مزاعم إدارة شركة المحاسبين الشبان عن الشهور الثلاث المنتهية في 3/31/ 2007 تعبر بصدق، في كل جوانبها الهامة، عن الثقة في موقع الشركة على الإنترنت وذلك لكونها متوافقة مع معايير الثقة في الموقع".

"ويمـثل ختم الثقة في موقع شركة المحاسبين الشبان تأكيداً على الموقع فيما يتعلق بتجارة الشـركة الالكـترونية، وتمثيلا رمزياً لمحتوى هذا التقرير، ولا يقصد منه، إمكانية تغيير أو تحديث هذا التقرير، أو تقديم تأكيد إضافي، في مواجهة ما يستجد من ظروف أو أحداث مستقبلاً".

المحاسبون الدقهلاويون

ياسر شحاته　　　　2007/4/5

ش حازم إمام

س.م.م: 10000

2- خدمة التأكيد المهنى على الثقة فى نظم المعلومات الفورية *Sys. Trust*

خدمة التأكيد على الثقة فى النظم خدمة مهنية تصديقية تقدم تأكيد إيجابى بشأن اختبار مدى صدق النظام وأمنه لخدمة المسئولين عن النظم ومستخدمى مخرجاتها ويتضح من هذا التعريف ما يلى :

أ- أن خدمة التأكيد على الثقة فى النظم خدمة تصديقية ثلاثية الأطراف، الإدارة والمراجع والمستخدمى مخرجات النظام.

ب- أن هذه الخدمة تقدم تأكيد إيجابى بشأن النظام تفسر سواء فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على النظام – أو صدقه أو فيما يتعلق بأمن النظام.

جـ- أن القائم بالخدمة هو مراقب الحسابات أو المحاسب الممارس المرخص له بذلك.

د- أن مجال هذه الخدمة يشمل مزاعم الإدارة بشأن استيفاء النظام لاعتبارات الصدق والأمن.

هـ- أن مستخدمى تقرير مراقب الحسابات عن خدمة التأكيد على الثقة يمكن أن يكونوا :

- الإدارة.
- مجلس الإدارة.
- عملاء الشركة.
- المساهمون.

و- أن هذه الخدمة يمكن أن تطبق على نظام المعلومات ككل أو أحد مكونات هذا النظام.

ز- أن خدمة التأكيد المهنى عملية اختبار An examination وهى بذلك امتداد لخدمة مراجعة الحسابات.

ح- أن فترة الخدمة المهنية هنا يمكن أن تكون شهر أو ثلاثة أشهر أو ستة شهور.

1/2- *الطلب على خدمة التأكيد على الثقة فى النظم*

يمكـن القـول بـأن الطلب على هذه الخدمة مكمل للطلب على خدمة التأكيد على الثقة فى المواقع على الإنترنت.

وعمومـاً إذا ركزنا على نظم المعلومات، يمكننا رد الطلب على خدمة التأكيد على الثقة إلى الأسباب التالية:

أ- لـكى لا يفقد مستخدمى مخرجات نظام المعلومات خدمات النظام لهم بسبب فشل النظام وعدم كفاءته.

ب- لضمان عدم تعرض النظام إلى أعمال التخريب والسطو.

جـ- أن فشـل النظام نفسه سيؤدى بالقطع إلى نقص الثقة فى المعلومات والنظام نفسه.

د- أن عـدم كفـاءة الـنظام وأمنه سيؤثر بالسلب على ثقة الطرف الثالث خاصة المستثمرين فى مخرجات النظام.

2/2- من يقوم بخدمة *التأكيد على الثقة* فى نظم المعلومات؟

القـاعدة أن هدف الخدمة المهنية امتداد للخدمات التصديقية لمراقب الحسابات، ولذلك يقوم بهذه الخدمة مراقب الحسابات أو المحاسب الممارس المرخص له بذلك.

ويشترط فى هذا المراجع عدة اعتبارات أهمها ما يلى :

أ- أن يكـون مسـتوفياً لـلمعايير العامة لخدمات التصديق خاصة معيار الكفاءة المهنية المتخصصة فى مجال النظم.

ب- أن يقوم بالخدمة كعملية متكاملة يجب أن تنتهى بتأكيد إيجابى.

جـ- أن يعـد تقريـراً عـن أعمال اختبار النظام مستوفياً نواحى شكلية وموضوعية معينة.

3/2- فجـوة الثقة Trust Gap

ظهـرت فجوة الثقة الإلكترونية مصاحبة لثورة تكنولوجيا المعلومات والـتجارة الإلكترونية. وهى بصفة عامة المساحة بين ما يحتاجه مستخدموا مخرجات نظم المعلومات من وراء هذه النظم وبين ما تتمتع به هذه النظم فعلاً

مــن صفات ومقومات تحقق الأمن من جهة والصدق من جهة أخرى. ومهنيا ينظر لهذه الفجوة كالتالى :

أ- أنهــا اعــتراف واقعى بوجود طلب على خدمات التأكيد على الثقة من جانب مراقب الحسابات.

ب- أنها يجب أن تدفع الإدارة دائماً إلى الاستثمار فى النظم وطلب خدمات مراقب الحسابات للتأكيد على الثقة فيها.

جـــ- أنــه مــن الصعب القضاء على هذه الفجوة على الأقل بسبب تأخر الممارســة المهــنية والنمو المتسارع فى ثورة تكنولوجيا المعلومات والــتجارة الإلكــترونية وخاصة مستخدمى مخرجات نظام المعلومات دائماً إلى ما يساعدهم على تخفيض خطر المعلومات.

4/2- مبادئ الثقة فى نظم المعلومات

مــن أجل إصدار تقرير برأى نظيف عن أعمال اختبار النظام يجب أن يســتوفى المبادئ الأربع التالية والتى تمثل معايير حصول النظام على شهادة Sys.Trust :

أ- الجاهزية أو الإتاحة Availability.

ب- الأمان Security.

جـــ- التكامل Integrity.

د- القابلية للصيانة باستمرار Maintainability.

5/2- تقرير مراقب الحسابات عن اعمال التأكيد على الثقة فى نظم المعلومات

مــا لاشــك فيــه أن خدمة التأكيد على الثقة فى النظام خدمة مهنية متكامــلة يجــب أن تنتهى بمنتج تام وهو تقرير مراقب الحسابات عن أعمال التأكيد على الثقة فى النظام.

ويمكن أن يقوم هذا التقرير فى صورته غير المتحفظة بمد العديد من الأطــراف بــالعديد مــن المعــلومات التى تفيدهم كثيراً فى الثقة فى إمكانية الاعــتماد على النظم التى يستخدمونها فى التجارة الإلكترونية أو التى يدفعون عنها أتعاب للمستخدم.

أضف إلى ذلك أن الإدارة ومجلس الإدارة يمكن أن يحققوا مزيداً من الثقة فى النظم الداخلية عن طريق إخضاعها لرقابات ملائمة. كما أن الشركات يمكن أن تستفيد بخدمات المراجعة الداخلية فى تطوير النظم بما يحقق سمعتها الطيبة والحفاظ على وتدعيم موقفها أمام المنافسين وزيادة حصتها من السوق.

ويتكون التقرير النظيف أو غير المتحفظ لمراقب الحسابات عن أعمال إختبار الثقة فى النظام من سبعة عناصر وهى :

- عنوان التقرير.
- الجهة الموجه لها التقرير.
- الفقرة التمهيدية.
- فقرة لفت الإنتباه.
- فقرة النطاق.
- فقرة الحقيقة.
- فقرة الرأى.

ويكون عنوان التقرير " تقرير مراقب الحسابات " عن أعمال إختبار الثقة فى النظام.

ويوجه التقرير إلى مجلس إدارة الشركة.

وتشتمل الفقرة التمهيدية على ما يلى :

" لقد قمنا باختبار المزاعم التى أعدتها إدارة شركة المنصورة للأسمدة، بأنها لديها رقابات فعالة على نظام الخدمات المالية وبما يقدم تأكيداً معقولاً بأن :

- النظام كان متاحاً للتشغيل والاستخدام فى الأوقات المحددة سلفا فى قائمة أو اتفاقات مستوى الخدمة.
- النظام له حماية من الحيازة المادية والمنطقية غير المرخص بها.
- تشغيل النظام كان كاملاً ودقيقاً ومعتمداً من صاحب الصلاحية وفى التوقيت المناسب.

- النظام يمكن تحديثه عندما يكون ذلك مطلوباً وبطريقة تمنحه باستمرار خاصية الإتاحة والأمن والتكامل (الصيانة) خلال الفترة من شهر يناير 2007 حتى شهر أبريل 2007 وذلك وفقاً لمبادئ ومعايير التأكيد على الثقة فى النظم المتعارف عليها. أن هذه المزاعم مسئولية إدارة شركة المنصورة للأسمدة، بينما تنحصر مسئوليتنا فى إبداء الرأى عليها بناء على اختيارنا لها ".

وتشير فقرة لفت الإنتباه إلى ما يلى :

" يمكن الحصول على المعلومات الإضافية عن مبادئ ومعايير التأكيد على الثقة فى النظم من موقع جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية www. EICPA.org

وفيما يتعلق بوصف الإدارة لجوانب نظام الخدمات المالى الذى يغطيه هذا التقرير فيمكن الرجوع إليه فى التوصيف المرفق لشركة المنصورة للأسمدة لنظام الخدمات المالية ".

أما فقرة النطاق فتشير إلى ما يلى :

" لقد قمنا باختبارنا وفقاً لمعايير التصديق المهنية المتعارف عليها. والتى تتضمن عمل اختبار عينات للأدلة المؤيدة لمزاعم الإدارة، وآداء الإجراءات الأخرى التى رأيناها ضرورية فى ضوء الظروف المحيطة، ونعتقد أن الاختبار الذى قمنا به يقدم أساساً معقولاً لإبداء الرأى ".

وتشير فقرة الحقيقة إلى ما يلى :

" وبسبب أوجه القصور المتلازمة فى الرقابات، فقد تحدث أخطاء أو غش ولا يتم اكتشافه. وأكثر من ذلك فإن توقع آية استنتاجات، بناء على ما توصلنا إليه من نتائج للفترات المستقبلية سيكون عرضة للخطر، أن أية تقديرات ما فى النظام أو الرقابات، أو تقديرات فى متطلبات التشغيل، أو الفشل فى عمل تغييرات فى النظم إذا لزم الأمر قد يغير مدى صحة مثل هذه الاستنتاجات".

أما فقرة الرأى فتشير إلى ما يلى :

" ومـــن رأيـــنا أن مـــزاعم الإدارة بأن لديها رقابات فعالة على نظام الخدمـــات المالية بشأن الإتاحة، الأمن، التكامل، والاستمرارية، بما يقدم تأكيد معقول بأن النظام كان متاح للتشغيل والاستخدام كما كان مطلوباً، وأن النظام كـــان آمناً، كما أشرنا إليه أعلاه خلال الفترة من شهر يناير 2007 حتى شهر أبريل 2007 استناداً إلى مبادئ ومعايير الثقة فى النظم قد تم تحديدها بعد فى كل جوانبها الهامة ".

ويلاحظ على هذا التقرير ما يلى :

أ- *عنوان التقرير*

يعـــنون التقرير بأنه تقرير مراقب الحسابات عن أعمال اختبار الثقة فى النظام.

ب- *وجهة التقرير*

يوجه التقرير إلى مجلس إدارة (أو إدارة) الشركة.

جـ- *الفقرة التمهيدية*

يشـــير مراقب الحسابات فى الفقرة التمهيدية من التقرير النظيف إلى ما يلى :

- أنه قام بعملية اختبار.
- أن مجال الاختبار كان مزاعم الإدارة عن صدق وأمن النظام.
- المبادئ الأربع التى تزعم الإدارة أن النظام لم يستوفيها.
- أن الإدارة أعدت مزاعمها استناداً إلى معايير الثقة فى النظم.
- أن المزاعم مسئولية الإدارة.
- أن مسئولية اختبار هذه المزاعم وإبداء الرأى عليها.

د- فقرة لفت الانتباه

الفقـــرة الـــثانية فى التقرير النظيف عن أعمال اختبار مزاعم الإدارة بشأن الثقة فى النظام هى فقرة لفت الانتباه تتضمن ما يلى :

- الإشارة إلى إمكانية الحصول على المعلومات الإضافية عن معايير ومبادئ التأكيد على الثقة من جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.
- الإشارة إلى إمكانية الرجوع إلى تقرير الإدارة عن وصف النظام.

هـ- فقرة النطاق

الفقــرة الثالــثة فى التقرير النظيف هى فقرة النطاق التى يشير فيها المراجع إلى الأعمال التنفيذية للاختبار.

و- فقرة الحقيقة

الفقــرة الــرابعة فى الــتقرير النظيف هى فقرة الحقيقة حيث يشير المراجع إلى أن :

- الرقابات على النظام يمكن أن يكون بها أوجه قصور متلازمة.
- الأخطاء والغش يمكن حدوثهما ولا يتم كشفهما.
- الاستنتاجات الخاصة بالمستقبل عرضه للتغيير.

ز- فقرة الرأى

الفقرة الخامسة فى تقرير مراقب الحسابات عن اختبار مزاعم الإدارة بشأن صدق وأمن النظام هى فقرة الرأى التى يبدى فيها المراجع رأياً بأن :

- الإدارة لديها رقابات فعالة على النظام.
- النظام يستوفى مبادئ الثقة. وذلك عن فترة 3، أو 6 شهور.
- أن مقيــاس الــثقة هــو المبادئ والمعايير المعروفة فى هذا الشأن.

وســنعرض فيما يلى لنموذج كامل عن تقرير مراجع الحسابات عن أعمال إختبار الثقة فى النظام :

تقرير مراقب الحسابات عن أعمال إختبار الثقة فى النظام

السادة / رئيس وأعضاء مجلس إدارة شركة الياسمين التجارية

لقد قمنا باختبار المزاعم التى أعدتها شركة الياسمين التجارية - شركة مساهمة مصرية - بأن لديها رقابات فعالة على نظام الخدمات المالية وبما يقدم تأكيداً معقولاً بأن النظام كان متاحاً للتشغيل والاستخدام فى الأوقات المحددة سلفاً فى قائمة أو إتفاقات مستوى الخدمة، وأن النظام له حماية من الحيازة المادية والمنطقية غير المرخص بها، وأن تشغيل النظام كان كاملاً ودقيقاً ومعتمداً من صاحب الصلاحية وفى الوقت المناسب. وأن النظام يمكن تحديثه عندما يكون ذلك مطلوباً أو بطريقة تمنحه بإستمرار خاصة الإتاحة والأمن والتكامل والقابلية للصيانة بإستمرار خلال الفترة من أول يناير2007 حتى نهاية مارس 2007 وذلك وفقاً لمبادئ ومعايير التأكيد على الثقة فى النظم المتعارف عليها.

إن هذه المزاعم مسئولية إدارة شركة الياسمين التجارية، بينما تنحصر مسئوليتنا فى إبداء الرأى عليها بناءاً على إختبارنا لها.

لقد قمنا باختبارنا وفقاً لمعايير التصديق المهنية المتعارف عليها والتى تتضمن عمل اختبار عينات للأدلة المؤيدة لمزاعم الإدارة وأداء الإجراءات الأخرى التى رأيناها ضرورية فى ضوء الظروف المحيطة.

ونعتقد أن الإختبار الذى قمنا به يقدم أساساً معقولاً لإبداء الرأى، ويمكن الحصول على العديد من المعلومات الإضافية عن مبادئ ومعايير التأكيد على الثقة فى النظم من ......، وفيما يتعلق بوصف الإدارة لجوانب نظام الخدمات المالى الذى يغطيه هذا التقرير فيمكن الرجوع إلى التوصيف المرفق لشركة الياسمين التجارية لنظام الخدمات المالية.

وبسبب أوجه القصور المتلازمة فى الرقابة، فقد تحدث أخطاء أو غش ولا يتم إكتشافه، كما أن توقع أية إستنتاجات بناءاً على ما توصلنا إليه من نتائج للفترات المستقبلية سيكون عرضة للخطر، أن أية تقديرات فى النظام أو فى الرقابات أو اية تقديرات فى متطلبات التشغيل، أو الفشل فى عمل تغيرات فى النظام إذا لزم الأمر قد يغير مدى صحة مثل هذه الإستنتاجات.

" ومن رأينا أن مزاعم الإدارة بأن لديها رقابات فعالة على نظام الخدمات المالية بشأن الإتاحة، الأمن، التكامل والإستمرارية بما يقدم تأكيد معقول بأن النظام كان متاحاً للتشغيل والاستخدام كما كان مطلوباً، وأن النظام كان آمناً كما أشرنا إليه أعلاه خلال الفترة من أول شهر يناير 2007 حتى نهاية شهر مارس 2007 استناداً إلى مبادئ ومعايير الثقة فى النظم قد تم تحديدها بعد فى كل جوانبها الهامة .

الإسكندرية فى 2007/4/5

مراقب الحسابات

ياسر شحاته السيد

وتجدر الإشارة إلى أن مراقب الحسابات قد يبدى لرأى غير نظيف (متحفظ أو معاكس) فى تقريره عن أعمال اختبار الثقة فى النظام، وفى هذه الحالة سيتم إضافة فقرة توضيحية قبل فقرة الرأى لشرح أسباب إبداء رأى متحفظ أو معاكس وسيتكون التقرير فى هذه الحالة من العناصر التالية :

أ- عنوان التقرير.

ب- الجهة الموجهة لها التقرير.

جـ- الفقرة التمهيدية.

د- فقرة لفت الإنتباه.

هـ- فقرة النطاق.

و- فقرة الحقيقة.

ز- فقرة توضيحية.

ح- فقرة الرأى المتحفظ أو المعاكس.

كمـــا يمكن لمراقب الحسابات الامتناع عن إبداء الرأى أو إعطاء أى تــأكيد عن الثقة فى النظام فى تقريره عن أعمال إختبار الثقة فى النظام وفى هــذه الحالـــة لـــن يحتوى التقرير على فقرة النطاق وستبدأ الفقرة التمهيدية بعـــبارة " كـــلفت باختـــبار المـــزاعم الـــتى أعدتها شركة الياسمين بدلاً من " قمـــنا باختـــبار المـــزاعم التى أعدتها شركة الياسمين ولن يذكر فى الفقرة الـــتمهيدية جمـــلة " إن مسـئوليتنا إبداء الرأى على تلك المزاعم بناءاً على اختبارنا لها ".

ويـــتكون الـــتقرير فى حالـــة الامتناع عن إبداء الرأى من العناصر التالية:

أ- عنوان التقرير.

ب- الجهة الموجه لها التقرير.

جـ- الفقرة التمهيدية.

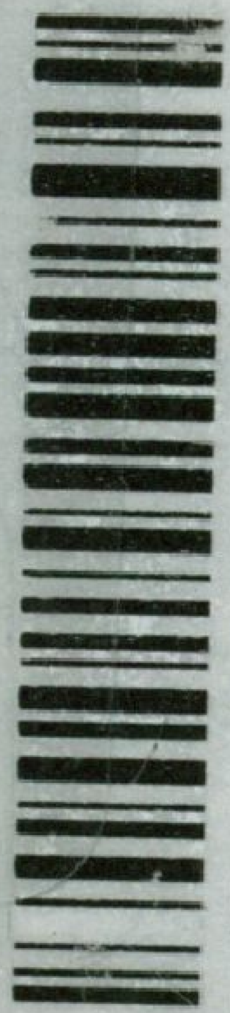
د- فقرة لفت الإنتباه.

هـ- فقرة الحقيقة.

و- فقرة توضيحية لشرح أسباب الإمتناع عن إبداء الرأى.

ز- فقرة الإمتناع عن إبداء الرأى.

المحتويات





دار التعليم الجامعى

١ش شادى عبد السلام - برج زهرة الأنوار - ميامى - الإسكندرية - ج.م.ع

تليفاكس: ٠٣/٥٥٦٣٩٦١ موبايل: ٠٠٢/٠١٠٠١٨٣١٧٩٦

٠٠٢/٠١١١٩٩٩٥٠٠٩ Email : dartalemg@yahoo.com